



Høgskulen på Vestlandet

ØMF190: Bacheloroppgave - Økonomi og administrasjon

ØMF190-MA1-2024-VÅR-FLOWassign

Predefinert informasjon

Startdato:	29-04-2024 12:00 CEST	Termin:	2024 VÅR
Sluttdato:	13-05-2024 14:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	Bacheloroppgave		
Flowkode:	203 ØMF190 1 MA1 2024 VÅR		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:	Sondre Foldenes Gangdal
Kandidatnr.:	207
HVL-id:	602508@hvl.no

Informasjon fra deltaker

Antall ord *: 27006

Egenerklæring *: Ja
Jeg bekrefter at jeg har Ja
registrert
oppgavetittelen på
norsk og engelsk i
StudentWeb og vet at
denne vil stå på
vitnemålet mitt *:

Gruppe

Gruppenavn: Gruppe 1
Gruppenummer: 10
Andre medlemmer i gruppen: Simen Greustad, Peder Eriksen, Mathias Venøy Lexau

Jeg godkjenner avtalen om publisering av bacheloroppgaven min *

Ja

Er bacheloroppgaven skrevet som del av et større forskningsprosjekt ved HVL? *

Nei

Er bacheloroppgaven skrevet ved bedrift/virksomhet i næringsliv eller offentlig sektor? *

Nei



Høgskulen
på Vestlandet

BACHELOROPPGAVE

Miljørappoterering for store oppdrettsselskap før og etter innføringen av EUs bærekraftsdirektiv

Large fish farming enterprises` environmental reporting before and after the introduction of Corporate Sustainability Reporting Directive

Sondre Foldenes Gangdal
Mathias Venøy Lexau
Simen Grevstad
Peder Eriksen

Økonomi og administrasjon

Høgskulen på Vestlandet

Veileder: Hilde Kinserdal

Innleveringsdato: 13.05.2024

Jeg bekrefter at arbeidet er selvstendig utarbeidet, og at referanser/kildehenvisninger til alle kilder som er brukt i arbeidet er oppgitt, jf. Forskrift om studium og eksamen ved Høgskulen på Vestlandet, § 12-1

Bacheloroppgave
Institutt for økonomi og administrasjon
Campus Bergen

<i>Tittel (norsk og engelsk):</i> Miljørapportering for store oppdrettsselskaper før og etter innføringen av EUs bærekraftsdirektiv. Large fish farming companies' environmental reporting before and after the introduction of Corporate Sustainability Reporting Directive	<i>Dato:</i> 13.05.2024
<i>Forfatter(e):</i> Sondre Foldenes Gangdal Mathias Venøy Lexau Simen Grevstad Peder Eriksen	<i>Antall sider u/vedlegg:</i> 90
	<i>Antall sider m/vedlegg:</i> 94
<i>Fordypning:</i> Økonomi og administrasjon, regnskap	
<i>Veileder(e):</i> Hilde Kinserdal	
<i>Evt. Merknader (evt. konfidensiell):</i>	

<p><i>Sammendrag:</i></p> <p>Rapporteringsåret 2024 er det første som store foretak må rapportere om bærekraftsforhold i tråd med EUs bærekraftsdirektiv. Direktivet har som formål å standardisere bærekraftsrapporteringen, og øke rapporteringens brukervennlighet. Oppdrettsnæringen er Norges nest største eksportnæring, men den har samtidig store utfordringer knyttet til miljøpåvirkning.</p> <p>Oppgaven stiller derfor følgende forskningsspørsmål: Hvordan kan implementeringen av EUs bærekraftsdirektiv i Norge gi mer relevant, pålitelig og sammenlignbar bærekraftsinformasjon? – Søkelys på miljøutfordringene i oppdrettsnæringen.</p> <p>Oppgaven er derfor en kartlegging av dagens rapporteringspraksis for store foretak, miljøutfordringene i oppdrettsnæringen og en prediksjon om hvordan innføringen av EUs bærekraftsdirektiv vil påvirke rapporteringen om miljøforhold i oppdrettsnæringen. Dette er gjort med å tolke og drøfte noen utvalgte standarder fra European Sustainability Reporting Standards</p> <p>For å best besvare problemstillingen har vi anvendt tre metoder: Juridisk metode, dokumentanalyse og intervju. For å kartlegge gjeldende lovverk og kommende krav til rapporteringen anvendte vi juridisk metode. Vi tok i bruk dokumentanalyse for å kartlegge dagens praksis for bærekraftsrapportering, og vi gjennomførte et intervju med en informant i Mowi ASA for å nyansere våre funn om dagens og fremtidens rapportering.</p> <p>Gjennom bruken av disse tre metodene har vi drøftet dagens rapporteringspraksis i oppdrettsnæringen og hvordan innføringen av EUs bærekraftsdirektiv vil endre rapporteringen for selskapene og for brukerne.</p>
--

Stikkord:

Store foretak	EUs bærekraftsdirektiv	Oppdrettsnæringen
---------------	------------------------	-------------------

Abstract:

The year of 2024 is the first year with large enterprises' mandatory reporting in accordance with the European Sustainability Reporting Standards. The Corporate Sustainability Reporting Directive searches to standardize companies' sustainability reporting, as well as increase the user functionality. The fish farming industry is the second largest export industry in Norway, yet it poses a substantial environmental challenge.

This study aims to answer the following issue:

How can the Norwegian implementation of the Corporate Sustainability Reporting Directive provide more relevant, reliable, and comparable sustainability information? – Focusing on the environmental challenges of the fish farming industry.

Thus, this study has explored the practical side of large companies' sustainability reporting, the environmental challenges of the fish farming industry, and predicted the Corporate Sustainability Reporting Directive's impact on the industry's environmental reporting. This is achieved through interpreting and discussing a relevant selection of the European Sustainability Reporting Standards.

We have in the process of answering the study's issue, applied three scientific methods: Juridical methods, document analysis and an in-depth interview. Juridical methods were applied to laws and legislative history, with the aim of understanding existing and future regulation of sustainability reporting. The method of document analysis was used to approach three fish farming companies' existing practises of sustainability reporting. In addition, there was conducted an interview of an informant working for Mowi ASA, to further nuance our findings.

Using these three methods, we have successfully discussed the fish farming companies' practical approach to environmental reporting, as well as how the Corporate Sustainability Reporting Directive is expected to impact the industry's' environmental reporting, both for companies and users.

Keywords:

Large enterprises	Corporate Sustainability Reporting Directive	Fish farming industry
-------------------	--	-----------------------

Forord

Denne bacheloroppgaven er skrevet av fire studenter ved Høgskulen på Vestlandet, og markerer slutten på vår bachelorgrad i økonomi og administrasjon, med fordypning i regnskap og skatt. Oppgaven er en obligatorisk del av bachelorstudiets siste semester.

Med en fordypning i regnskap og skatt har regnskapsloven vært en fast følgesvenn i mange av fagene vi har hatt. Likevel har bærekraft vært et lite eksplorert tema, til tross for at bærekraft er en relevant tematikk for økende deler av næringslivet. Denne oppgaven har derfor hatt som siktemål å gi oss større kunnskap om temaet, ved å undersøke en side av bærekraft som har yrkesmessig relevans.

Oppgaven kunne ikke vært utarbeidet uten hjelp og støtte fra flere hold. Vi ønsker derfor å takke vår informant som stilte til intervju. Kunnskapen informanten bidro med, ga oss et viktig grunnlag for oppgavens drøfting. Vi vil også rette en stor takk til vår veileder, Hilde Kinserdal, for veldig god oppfølging og konstruktive tilbakemeldinger. Hun har bidratt med kunnskap og råd, og har uten tvil vært med på å styrke oppgaven.

Mai 2024, Bergen.

Innholdsfortegnelse

Forord	4
Figuroversikt	8
Kapittel 1 – Motivasjon, problemstilling og struktur	9
1.1 – <i>Motivasjon og problemstilling</i>	9
1.2 – <i>Oppgavens avgrensninger</i>	10
1.3 – <i>Struktur på oppgaven</i>	11
Kapittel 2 – Bakgrunn og teoretisk rammeverk	13
2.1 – <i>Bærekraft</i>	13
2.2 – <i>Sentrale aktører innen bærekraft</i>	13
2.2.1 – FN.....	13
2.2.2 – EU.....	14
2.3 – <i>Bærekraftsrapportering</i>	15
2.4 – <i>Utvikling av bærekraftsrapportering i Norge</i>	17
2.5 – <i>Nåværende krav til bærekraftsrapportering i Norge</i>	20
2.5.1 – <i>Problemer med dagens krav i Norge</i>	21
2.6 – <i>Sentrale aktører og rammeverk innen bærekraftsrapportering</i>	23
2.6.1 – <i>EFRAG</i>	23
2.6.2 – <i>Global Reporting Initiativ</i>	24
2.7 – <i>Oppsummering</i>	26
Kapittel 3 – Fiskeoppdrettsnæringen, miljøutfordringer, regulering av bransjen og miljørapportering	27
3.1 – <i>Hva er fiskeoppdrett?</i>	27
3.1.1 – <i>Produksjonsprosess av oppdrettlaks</i>	28
3.2 – <i>Regulering av fiskeoppdrettsbransjen</i>	28
3.2.1 – <i>Regulering og tiltak direkte knyttet til miljø og miljøpåvirkning</i>	29
3.3 – <i>Utfordringer ved fiskeoppdrett</i>	29

3.3.1 – Lakselus	30
3.3.2 – Rensefisk	30
3.3.3 – Fiskehelse	30
3.3.4 – Rømming av fisk	31
3.3.5 – Utslipp av kobber	32
3.3.6 – Utslipp av legemidler og annet	32
3.4 – <i>Kapittelkonklusjon</i>	32
Kapittel 4 – EUs initiativ til bærekraftsrapportering.....	34
4.1 – <i>European Sustainability reporting standards (ESRS)</i>	34
4.2 – <i>Tverrgående standarder</i>	35
4.2.1 – ESRS 1 General Requirements.....	35
4.2.2 – ESRS 2.....	40
4.3 – <i>Temaspesifikke standarder</i>	42
4.3.1 – ESRS E2 Pollution	43
4.3.2 – ESRS E3 Water and marine resources	45
4.3.3 – ESRS E4 « <i>Biodiversity and ecosystems</i> ».....	46
4.4 – <i>Sektorspesifikke standarder</i>	47
4.5 – <i>Oppsummering</i>	47
Kapittel 5 – Metode	49
5.1 – <i>Valg av metode</i>	49
5.2 – <i>Valg av analyseenheter</i>	49
5.3 – <i>Deskriptivt design</i>	50
5.4 – <i>Innsamling av data</i>	50
5.5 – <i>Juridisk metode</i>	50
5.6 – <i>Dokumentanalyse</i>	51
5.7 – <i>Dybdeintervju</i>	51
5.8 – <i>Validitet og reliabilitet</i>	51
5.9 – <i>Kapittelkonklusjon</i>	52

Kapittel 6 – Analyse av bærekraftsrapporteringen til selskapene Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA for 2022	53
6.1 – <i>Parametere i analysen</i>	53
6.2 – <i>Sammenlignbarhet</i>	55
6.3 – <i>Forskningsobjekter: Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood ASA</i>	57
6.3.1 – Mowi ASA.....	57
6.3.2 – SalMar ASA.....	58
6.3.3 – Lerøy Seafood Group ASA.....	58
6.4 – <i>Innholdsanalyse av årsrapporter</i>	58
6.4.1 – Struktur og plassering.....	58
6.4.2 – Fiskerømming.....	61
6.4.3 – Dødelighet / overlevelse.....	64
6.4.4 – Lakselus.....	67
6.4.5 – Hvordan rapporteres det om kobberutslipp fra oppdrettsanleggene?	71
6.5 – <i>Konklusjon av innholdsanalysen</i>	73
Kapittel 7 – Fremtidig rapportering etter EUs bærekraftsdirektiv	75
7.1 – <i>Struktur</i>	75
7.2 – <i>Rømming av oppdrettslaks</i>	76
7.3 – <i>Dødelighet/overlevelse</i>	77
7.4 – <i>Lakselus</i>	79
7.5 – <i>Kobber</i>	80
7.6 – <i>Verdikjede</i>	82
7.7 – <i>Konklusjon</i>	82
7.8 – <i>Til fremtidig forskning</i>	83
Bibliografi	85
Vedlegg 1: Intervjuguide til intervju med Mowi	91

Figuroversikt

FIGUR 1: UTVIKLING AV BÆREKRAFTSRAPPORTERING FOR TOPP 250 SELSKAPER I VERDEN (KPMG, 2022).-----	16
FIGUR 2: "OVERSIKT OVER MILJØMÅL OG VILKÅR I EUS TAKSONOMI FOR BÆREKRAFTIG ØKONOMISK AKTIVITET" (NOU 2023: 15, s. 24).-----	19
FIGUR 33: "PRINSIPP OM DOBBEL VESENTLIGHET I DIREKTIV OM IKKE-FINANSIELL RAPPORTERING" (NÆRINGS- OG FISKERIDEPARTEMENTET, 2022, s. 85).-----	21
FIGUR 4: AKVAKULTURPRODUKSJON I NORGE, PERIODEN 1980-2022 (HAVFORSKNINGSINSTITUTTET, 2023, s. 10). 28	
FIGUR 55: KART OVER ELVER HVOR TILSTEDEVÆRELSEN AV RØMT OPPDRETTSLAKS ER VURDERT TIL GRØNN (<4%), GUL (4-10%) OG RØD (>10%) FRA 2018 (MILJØDIREKTORATET, 2020).-----	31
FIGUR 66: ESRS OVERSIKTSBILDE (PWC, 2023) -----	35
FIGUR 77: EKSEMPEL STRUKTUR AV BÆREKRAFTSRAPPORTERING ETTER ESRS (ESRS 1, 2023, s. 34)-----	39
FIGUR 8: FREMDRIFTSPLAN FOR SEKTORSPEKIFIKKE STANDARDER (EFRAG SECTOR SPECIFIC ESRS) -----	47
FIGUR 9:9 INNDELING AV ESG-KAPITTEL (LERØY SEAFOOD, 2023, s. 240). -----	60
FIGUR 1010: ANTALL RØMMINGSTILFELLER OG FISK RØMT (INTEGRATED ANNUL REPORT MOWI 2022, s. 58).-----	61
FIGUR 1111: ÅRSAKER TIL RØMMING (INTEGRATED ANNUL REPORT MOWI 2022, s. 58).-----	62
FIGUR 1212: ANDEL LAKS RØMT FRA ANLEGG I NORGE OG ISLAND (ANNUAL REPORT SALMAR 2022, 2023, s. 34). 62	
FIGUR 1313: RØMMINGSTILFELLER SALMAR (ANNUAL REPORT SALMAR 2022, 2023, s. 34).-----	63
FIGUR 1414: ANTALL RØMTE FISK PER ÅR, LAKS OG ØRRET (ÅRSRAPPORT LERØY SEAFOOD 2022 , 2023, s. 36).-----	63
FIGUR 1515: HOVEDÅRSAKER TIL REDUSERT OVERLEVELSESRATE (INTEGRATED ANNUL REPORT MOWI 2022, s. 61) - 65	
FIGUR 1616: OVERLEVELSESRATE TREND OG MÅL (ANNUAL REPORT SALMAR 2022, 2023, s. 32)-----	65
FIGUR 1717: OVERLEVELSESRATE LERØY SEAFOOD (ÅRSRAPPORT LERØY SEAFOOD 2022 , 2023, s. 234)-----	66
FIGUR 1818: PROSENTANDEL OPPDRETTSANLEGG OVER NASJONALE RETNINGSLINJER TIL ENHVER TID (INTEGRATED ANNUL REPORT MOWI 2022, s. 63)-----	67
FIGUR 1919: MEDISINBRUK FOR Å BEHANDLE LAKSELUS (INTEGRATED ANNUL REPORT MOWI 2022, s. 64) -----	68
FIGUR 2020: GJENNOMSNIITTLIG ANTALL KVINNELIG LUS PER UKE FOR SALMAR NORGE (ANNUAL REPORT SALMAR 2022, 2023, s. 33) -----	69
FIGUR 2121: VISUALISERING AV SALMARS ANTI-LUS STRATEGI (ANNUAL REPORT SALMAR 2022, 2023, s. 33)-----	69
FIGUR 22 BRUK AV ANTIBIOTIKA. (LERØY SEAFOOD, 2023, s. 36)-----	70
FIGUR 23 UTVIKLING AV ANTALL LUS PER FISK. (LERØY SEAFOOD, 2023, s. 36) -----	70
FIGUR 2424: EKSEMPEL PÅ STRUKTUR AV BÆREKRAFTSRAPPORTERING ETTER ESRS (ESRS 1, 2023, s. 34) -----	76

Kapittel 1 – Motivasjon, problemstilling og struktur

1.1 – Motivasjon og problemstilling

Bærekraft er et område som stadig blir mer aktuelt. Det er en økende forståelse av at vår nåværende levemåte og økonomiske aktivitet utgjør alvorlige trusler mot klima, miljø og fremtidige generasjoners velferd. Dette har ført til at både offentlig og privat sektor anser bærekraft for å være kritisk område. Fra 1988 til 2022 stod 100 selskaper for 71% av de totale klimagassutslippene i verden, som understreker hvor viktig det er for selskap å ta ansvar for deres egen påvirkning på miljøet (The University of Manchester, 2022). Et økt fokus på bærekraft medfører også en økning i viktigheten av virksomheters bærekraftsrapportering. Bærekraftsrapportering anses som et viktig verktøy for å sørge for en bærekraftig utvikling, fordi det gir en økt gjennomsiktighet til interessenter og en bedre risikostyring for både interessenter og selskapene selv.

I 2020 initierte EU en gjennomgang av direktivet for rapportering av ikke-finansiell informasjon (NFRD). Gjennomgangen identifiserte flere problemer med selskapers bærekraftsrapportering. Selskapenes rapportering om bærekraftsforhold viste seg å være lite relevant og sammenlignbar, og svak regulering ble utpekt som en mulig årsak. Et av problemene som ble trukket frem er den manglende plikten til å rapportere etter et felles rammeverk. Det kom frem at 19% av norske rapporteringspliktige foretak ikke rapporterer om bærekraftsinformasjon (NOU 2023: 15, s. 26). Det viser seg også at rammeverkene for bærekraftsrapportering gir virksomheter for stor frihet til å velge informasjon som skal inkluderes i bærekraftsrapportene (NOU 2023: 15, s. 27). Problemene med bærekraftsrapporteringen resulterer i rapporter som er lite sammenlignbare og relevante.

På bakgrunn av kritikken mot dagens krav til bærekraftsrapportering lanserte EU i 2021 et direktiv om bærekraftsrapportering. Dette direktivet er kalt Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Det ble deretter vedtatt at EUs bærekraftsdirektiv skulle innføres i norsk lovverk. Formålet med direktivet er å sørge for en bedre overgang til en bærekraftig økonomi, og gjør mange endringer for å håndtere utfordringene som nåværende krav har (NOU 2023: 15, s. 8).

På grunnlag av situasjonen knyttet til dagens bærekraftsrapportering og de nye lovkravene som kommer, stiller oppgaven følgende spørsmål:

Hvordan kan implementeringen av EUs bærekraftsdirektiv i Norge gi mer relevant, pålitelig og sammenlignbar bærekraftsinformasjon? – Søkelys på miljøutfordringene i oppdrettsnæringen.

1.2 – Oppgavens avgrensninger

Forskningsprosjektet avgrenses til å gjennomføre undersøkelser av bærekraftsrapportering innen havbruksnæringen, med et fokus på oppdrettsnæringen i Norge. Oppdrettsnæringen er av stor betydning for Norge, og er i dag landets nest største eksportnæring. Med Norge som verdens største produsent og eksportør av atlantisk laks og regnbueørret, spiller landet en avgjørende rolle som leverandør av bærekraftig mat på verdensmarkedet. Havbruksnæringen har en avgjørende rolle som en betydningsfull og lønnsom næring i distriktene, og den fungerer som en viktig kilde til arbeidsplasser langs distriktene og kysten i Norge (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021).

Oppdrettsnæringen har imidlertid også forskjellige miljømessige utfordringer, eksempelvis rømming av fisk, utslipp til det ytre miljøet og lakselus (Miljødirektoratet, 2024).

Oppgaven avgrenses til å undersøke de tre største selskapene i norsk oppdrettsnæring. Dette gjør oss i stand til å gjøre omfattende undersøkelser av eksisterende og kommende regelverk og rapporteringskrav. Samtidig gir vi oppgaven rom for sammenligning av de tre selskapene. Oppgaven undersøker årsrapportene for 2022 fra følgende selskaper:

1. **Mowi ASA:** Selskapet er verdens største produsent av atlantisk laks, og spiller en sentral rolle i den globale sjømatproduksjonen. Med tanke på selskapets størrelse vil deres utarbeidelse av bærekraftsrapportering ha stor innvirkning på hvordan andre selskaper i havbruksnæringen velger å rapportere. Hvordan Mowi ASA hensyntar miljømessige forhold, og hvordan dette reflekteres i bærekraftsrapporteringen etter EUs direktiv om ikke-finansiell rapportering og overgangen til EUs direktiv om bærekraftsrapportering, vil ha en sentral rolle i denne oppgaven.
2. **SalMar ASA:** SalMar ASA er et ledende norsk selskap innenfor lakseoppdrett. Selskapet er blant de mest effektive produsentene av laks i verden, og regnes som en pioner innen havbasert oppdrett. SalMar ASA ønsker en kultur som legger vekt på bærekraft i alt de gjør (SalMar, u.d.). Det er derfor av interesse å se nærmere på hvordan selskapet rapporterer om bærekraftsforhold.
3. **Lerøy Seafood Group ASA:** Selskapet er et verdensledende sjømatselskap som har drevet virksomhet i sjømatbransjen siden 1899. Selskapet har hovedkontor i Bergen og leverer årlig 1,75 milliarder måltider. Verdien til selskapet er å være ærlig og åpen, skapende og ansvarlig (Lerøy Seafood Group, u.d.). Dette gjør at det er interessant å se om selskapets bærekraftsrapportering reflekterer de samme verdiene.

Bærekraftsforhold omfatter svært mange ulike momenter. FN har utviklet 17 ulike mål for å sikre en bærekraftig utvikling, noe som fremhever at bærekraft ikke bare omhandler klimagassutslipp. Denne oppgaven vil avgrenses mot hvordan de utvalgte selskapene rapporterer om miljø og deres miljøpåvirkning.

For å sikre at besvarelsen er relevant for problemstillingen, gjøres det også en avgrensning av hvilke standarder som undersøkes. ESRS-ene vi anser å være relevante er ESRS 1 og 2, samt ESRS E2, E3 og E4. Disse presenteres i kapittel 4, og utgjør en viktig del av teorigrunnet for utarbeidelsen av kapittel 6 og 7.

1.3 – Struktur på oppgaven

Kapittel 2 omhandler bærekraft, bærekraftsrapportering og sentrale aktører og rammeverk for bærekraftsrapportering. Formålet med dette kapittelet er å danne et kunnskapsgrunnlag som er nødvendig for å kunne besvare spørsmålet problemstillingen stiller.

Kapittel 3 beskriver oppdrettsnæringen i Norge. Først går vi inn på hva fiskeoppdrett er og hvordan det reguleres i Norge. Deretter går vi inn på miljøutfordringer i oppdrettsnæringen og hvordan næringen påvirker det ytre miljø.

Kapittel 4 omhandler EUs bærekraftsdirektiv og de kravene som følger direktivet. Hovedfokuset i kapittelet er standardene som omfatter miljøutfordringer som kan knyttes til oppdrettsnæringen, ettersom dette er oppgavens fokus.

Kapittel 5 utdyper de forskningsmetodene vi anvender i oppgaven for å besvare problemstillingen. Her presenteres metodene vi har valgt og hva de innebærer, før vi begrunner metodevalgene.

I kapittel 6 gjennomfører vi en analyse av årsrapportene fra de tre utvalgte selskapene for 2022. Først ser vi på hvilke parametere innholdsanalysen bruker og hvorfor de er valgt. Analysen ser hovedsakelig på sammenlignbarhet mellom selskapene, og vi tar derfor for oss hvordan vi oppfatter sammenlignbarhet i kapittel 6.2. Deretter benyttes parameterne vi har utviklet til å analysere årsrapportene, før vi avslutningsvis oppsummerer våre funn.

I kapittel 7 bruker vi funnene fra innholdsanalysen og ser på hvordan bærekraftsrapporteringen i oppdrettsnæringen kan endres som følge av EUs bærekraftsdirektiv. Kapitlet tar for seg parameterne etablert i kapittel 6 og knytter dem til kommende krav til bærekraftsrapportering.

Vi underbygger våre funn i kapittel 6 og 7 med sporadiske henvisninger til intervjuet som ble gjennomført som en del av problemstillingens besvarelse. Intervjuet presenteres i detalj i kapittel 5, og intervjuguide og sammendrag av intervju utgjør vedlegg 1.

Kapittel 2 – Bakgrunn og teoretisk rammeverk

Dette kapittelet omhandler bærekraft, bærekraftsrapportering og sentrale aktører og rammeverk for bærekraftsrapportering. Delkapitlene 2.1 til 2.3 drøfter hva begrepet bærekraft innebærer, to sentrale aktører innen bærekraft og forklarer hva bærekraftsrapportering er. For å besvare oppgavens problemstilling er det viktig å ha et kunnskapsgrunnlag om hvordan bærekraftsrapportering har utviklet seg i Norge. Delkapittel 2.4 vil derfor gå inn på den historiske utviklingen av bærekraftsrapportering, før delkapittel 2.5 tar for seg nåværende krav til bærekraftsrapportering i Norge. Kapittelet gir så i 2.6 en oversikt over sentrale aktører og rammeverk som er viktig når vi videre fordyper oss i de nåværende og kommende kravene for bærekraftsrapportering.

2.1 – Bærekraft

Begrepet bærekraft, slik det brukes i dag, så dagens lys i 1987 med rapporten «vår felles fremtid», utarbeidet av Brundtlandkommisjonen. Bærekraftig utvikling ble definert som en utvikling som ivaretar behovene til dagens generasjon, uten å ødelegge muligheten for at fremtidige generasjoner får dekket sine. Definisjonen brukes den dag i dag, og er et referansepunkt for bærekraftig utvikling 30 år senere. Bærekraft er et vidt begrep som består av tre faktorer: Miljø, samfunn og forretningsetikk. I 2015 ble disse videre utviklet til FNs 17 bærekraftsmål (FN, 2023).

2.2 – Sentrale aktører innen bærekraft

Innenfor området bærekraft er det særlig to organisasjoner som har spilt en viktig rolle internasjonalt; FN og EU. Dette kapittelet omhandler derfor hva FN og EU er og hvorfor organisasjonene spiller en sentral rolle for bærekraft på et internasjonalt nivå.

2.2.1 – FN

FN er en internasjonal organisasjon som består av 193 suverene stater, og har som mål å sikre fred og sikkerhet, tilrettelegge for bærekraftig utvikling og ivareta menneskerettigheter. FN er opptatt av å støtte demokratiske prosesser, og ser på demokrati som en grunnleggende byggestein for fred, bærekraftig utvikling og menneskerettigheter (Hva er FN?, 2023).

Initiativer fra globale, regionale og nasjonale aktører har i flere tiår blitt brukt for å oppnå en mer bærekraftig utvikling. FNs verdensmål for den bærekraftige utviklingen utgjør en bærebjelke og et utgangspunkt for arbeidet med bærekraftsmålene også regionalt og nasjonalt. Målene operasjonaliseres og følges opp med konkrete tiltak basert på regional og nasjonal politikk (NOU

2023: 15, s. 18). Globale, nasjonale og regionale initiativer virker dermed sammen og støtter hverandre for å nå målene om en bærekraftig fremtid.

Agenda 2030 ble vedtatt av FNs generalforsamling i 2015. Det er et nytt rammeverk med mål for hvordan vi skal oppnå en bærekraftig utvikling. Alle 193 medlemslandene i FN sluttet seg til de ambisiøse målene og handlingsplanen for å gjøre omstillingen til et bærekraftig samfunn innen 2030. FNs bærekraftsmål består av 17 hovedmål og 169 delmål, og er tredimensjonal i den forstand at målene omfatter miljø, sosiale og økonomiske forhold. Bærekraftsmålene til FN kan knyttes til Brundtlandkommisjonen, hvor begrepet bærekraftig utvikling først ble lansert. I 1992 under FN-konferansen i RIO ble begrepet bærekraftig utvikling og målsetninger videreutviklet. Som følge av dette arbeidet ble FNs klimakonvensjon utarbeidet. Denne etablerte et rammeverk for det internasjonale klimaarbeidet. Hovedformålet var på den tiden å stabilisere konsentrasjonen av klimagasser i atmosfæren for å hindre farlig menneskeskapt påvirkning av jordens klima. I 2015 ble dette arbeidet videreført med Parisavtalen, som hadde som oppgave å styrke og videreføre arbeidet fra RIO-konferansen. Nesten alle verdens land ble enige om å sikte mot å nå en topp på klimautslipp så raskt som mulig, og deretter redusere utslippene raskt for å oppnå en balanse og bli klimanøytrale (NOU 2023: 15, ss. 18-19).

2.2.2 – EU

Den Europeiske Union (EU) er en regional samarbeidsorganisasjon i Europa, bestående av 27 medlemsland (Aspøy & Tvedt, 2024). Organisasjonen består av syv ulike organ, hvor Europakommisjonen er den viktigste for organisasjonens juridiske virkeområde. Kommisjonen presenterer lovforslag for Europaparlamentet og Europarådet, som i sin tur behandler forslagene. Kommisjonen har også ansvar for å se til at medlemslandene etterlever lovendringene som vedtas. Lovendringene operasjonaliseres på to måter; gjennom forordninger og direktiver (Storm-Paulsen, Om EU-rettsaktene, u.d.).

Norge er blant landene som er omfattet av den såkalte EØS-avtalen (Storm-Paulsen, Om beslutningsprosessen, u.d.). De juridiske beslutningene tatt i EU blir behandlet av en egen EØS-komite. Her bestemmes det hvorvidt EU-lovbestemmelser skal innlemmes i landenes lov eller ikke.

EU fastsatte i 2014 et direktiv kalt Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Dette direktivet markerte starten på pliktig rapportering av såkalt ikke-finansiell informasjon i unionens medlemsland. I dag er dette direktivet erstattet av Corporate Sustainable Reporting Directive (CSRD). Utviklingen av

dette direktivet har hatt som formål å forene rapporteringen av bærekraftsforhold på tvers av medlemslandene, for å gjøre selskapenes offentliggjorte informasjon mer pålitelig, relevant og sammenlignbar. Dette skal oppnås gjennom bruk av standarder. Det planlegges å implementere direktivet i norsk lovverk i løpet av 2024.

EUs grønne giv

EUs grønne giv er en handlingsplan for å skape en bærekraftig vekst. Det er en vekststrategi som også følger opp klimaforpliktelsene etter Parisavtalen og FNs Agenda 2030. Handlingsplanen er omfattende og skal løse utfordringer knyttet til miljø og klima på tvers av politiske områder og sektorer, uten at det går utover andre bærekraftsmål. Målet med EUs grønne giv er å være klimanøytral innen 2050 (NOU 2023: 15, s. 19).

2.3 – Bærekraftsrapportering

Oppgaven stiller spørsmål om hvordan bærekraftsrapportering vil utvikle seg som følge av EUs nye bærekraftsdirektiv. For å kunne analysere og vurdere bærekraftsrapportering er det viktig å ha kunnskap om hva bærekraftsrapportering er. Dette delkapittelet omhandler derfor hva bærekraftsrapportering er.

For mange bedrifter vil det å rapportere om bærekraft kunne gi et konkurransefortrinn. Snart vil det bli krav til rapportenes struktur og innhold. Det kreves nye og store investeringer i bærekraftige bedrifter for å gjøre omstillingen til et lavutslippssamfunn og sikre bærekraft (Regnskap Norge, u.d.). For å kunne lykkes med å dreie nye investeringer i riktig retning, er det nødvendig at investorer, långivere og andre interessenter får tilgang til informasjon som er vesentlig og sammenlignbar. I dag regnes brukere av bærekraftsrapporter som mer enn bare investorer og långivere. NOU for bærekraftsrapportering påpeker at «*forretningsforbindelser, ansatte, myndigheter, politikere, forbrukere, frivillige organisasjoner og det øvrige sivilsamfunnet [...]»* har behov for informasjon om bærekraftsforhold som er sammenlignbar, pålitelig og relevant (NOU 2023: 15, s. 8). Derfor innføres en rekke nye reguleringer innen bærekraftig finans, som direktivet om bærekraftsrapportering, CSRD og taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet er eksempler på (NOU 2023: 15, s. 8)

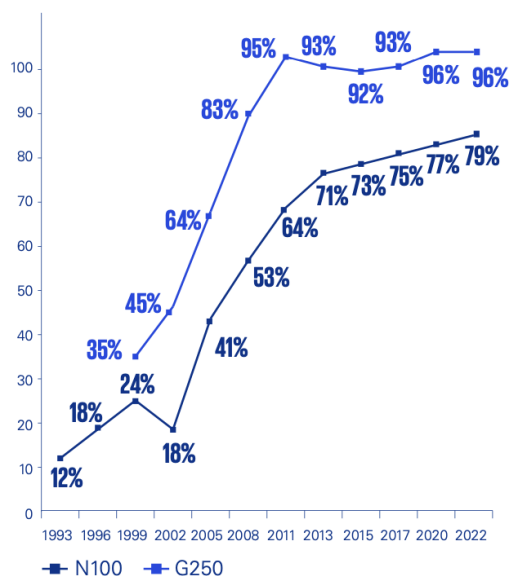
Bærekraftsrapportering blir gjerne også kalt ikke-finansiell rapportering. Tidligere har det vært normalt å ha denne rapporteringen i en egen rapport, for å skille mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering. Dermed kan begrepet ikke-finansiell rapportering omfatte mer enn bare bærekraft, men de brukes om hverandre. I EUs nye bærekraftsdirektiv, Corporate Sustainability Reporting

Directive (CSRD), erstattes derimot begrepet ikke-finansiell rapportering med begrepet bærekraftsrapportering. Begrepsendringen har sammenheng med at opplysninger om bærekraft også har en finansiell betydning for virksomheter; begrepet ikke-finansiell rapportering er da misvisende (NOU 2023: 15, s. 28). Bærekraftsrapportering kan defineres slik:

«Begrepet bærekraftsrapportering brukes om periodisk rapportering fra foretak om miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser» (NOU 2023: 15, s. 8)

I Parisavtalen som ble inngått i 2015 ble tilnærmet alle land i verden enig om å jobbe felles mot å begrense temperaturstigningen til godt under 2 grader Celsius (NOU 2023: 15, s. 18). Tilgang på relevant og sammenlignbar informasjon vil spille en sentral rolle i muligheten til å vurdere og prise risiko riktig i finansmarkedene, og dermed sørge for at kapitalmarkedene fungerer på en effektiv måte. Effektive kapitalmarkeder stimulerer økonomien og bidrar til vekst. Dette er sentralt for en bærekraftig økonomisk omstilling (NOU 2023: 15, s. 18).

Figure 1: Global sustainability reporting rates (1993–2022)



Figur 1: Utvikling av bærekraftsrapportering for topp 250 selskaper i verden (KPMG, 2022).

Figur 1 ovenfor er hentet fra KPMG sin undersøkelse om bærekraftsrapportering for 2022. Den illustrerer andelen av selskaper som leverer bærekraftsrapporter. G250 betegner verdens 250 største

selskaper basert på inntekter ifølge Fortune 500-rangeringen for 2021, mens N100 betegner et utvalg på 100 selskaper med høyest inntekt, fra 58 forskjellige land (KPMG, 2022, s. 11). Vi ser at for G250 har andelen som leverer bærekraftsrapporter endret seg fra 35% i år 2000 til 96% i 2022. I Norge rapporterte 77% av de 100 største selskapene om bærekraft i 2020, mens tallet var 91% i 2022 (KPMG, 2022, s. 16). Dette viser at i Norge er det en stadig utvikling og økt fokus på bærekraftsrapportering. Janine Guillot, spesialrådgiveren til formannen i ISSB, slår fast at det er stor etterspørsel fra investorer etter tydelige, sammenlignbare og konsistente rapporter, slik at de kan prise inn fremtidig risiko og gjøre bedre finansielle beslutninger (KPMG, 2022, s. 31).

Rapportering om bærekraft kan skje på to måter: Integreert i årsrapporten eller som en separat rapport. Det finnes mange veiledninger og standarder om bærekraftsrapportering, som gir virksomheter mange valgmuligheter for hvordan en bærekraftsrapport blir utviklet og hvilket innhold den har. Dette kan gjøre det svært utfordrende å sammenligne rapporter fra ulike selskap med hverandre. Det nye EU-direktivet og utviklingen av standarder på området er utformet for å kunne gjøre bærekraftsrapporter mer sammenlignbare.

2.4 – Utvikling av bærekraftsrapportering i Norge

Utviklingen av bærekraftsrapporteringen i Norge har fulgt den globale trenden med ønske om mer åpenhet om og ansvar for økonomiske, miljømessige og sosiale forhold (ESG). Utviklingen av denne typen rapportering er påvirket av internasjonale initiativer og nasjonale reguleringer i kombinasjon med etterspørsel fra forbrukere, investorer og andre interessenter til virksomhetene. Interessenter har et særlig behov for økt transparens for å sikre at virksomheter i større grad blir pålagt å ta hensyn til egen påvirkning av miljøet.

Norge har gjennom lang tid hatt regulering av rapportering om forhold som ikke gjelder virksomhetens finansielle situasjon. En rekke krav er blitt innført i et forsøk på å styre virksomhetene i riktig retning. Norge har lenge vært et steg foran andre land når det kommer til miljørapportering, og var det landet som først innførte miljørapportering i årsberetningen som et lovkrav i 1989. Da ble aksjeloven av 1977 endret, slik at virksomheter fikk et lovkrav om å rapportere om det ytre miljø (Aksjeloven av 1976 § 11-12). Dette gjorde Norge til det første landet som innførte et lovkrav om bærekraftsrapportering (Fallan, 2007, s. 14).

Videre ble det i 1992 vedtatt i Grunnloven § 110b at borgerne har rett til opplysninger om naturmiljøet. I senere tid (2014) har Grunnlovens miljøparagraf blitt endret til § 112 2.ledd. Vedtaket

lyder som følger: «Borgerne har rett til kunnskap om naturmiljøets tilstand og om virkningene av planlagte og iverksatte inngrep i naturen, slik at de kan ivareta den rett de har etter foregående ledd», jf. grl. 1814 §112 2.ledd.

Da regnskapsloven kom i 1998, ble rapporteringskravet for virksomheters ytre miljø overført til regnskapsloven av 1998, § 3-3a 4.ledd. Virksomheter omfattet av regnskapsloven ble da pliktige til å rapportere i årsberetningen om forhold i virksomheten, inkludert produkter og innsatsfaktorer, som hadde en påvirkning på det ytre miljøet. Det skulle også opplyses om hvilke virkninger disse forholdene ga eller kunne gi, samt hvilke mottiltak som var iverksatt eller skulle iverksettes.

I 2008 gjennomførte Utenriksdepartementet en undersøkelse av norske bedrifter med internasjonalt engasjement. Resultatet viste at bedriftene hadde forskjellige og utydelige oppfatninger av samfunnsansvar. Med bakgrunn i denne undersøkelsen uttrykte regjeringen at de ønsket et lovkrav for store foretak med opplysninger om retningslinjer og standarder for rapportering av samfunnsansvar (Utenriksdepartementet, 2008-2009, s. 6).

Undersøkelsen fra Utenriksdepartementet i 2008 og den daværende rapporteringen om samfunnsansvar etter den danske «årsregnskapsloven», la grunnlaget for at det i 2013 ble foretatt en utvidelse av store foretaks krav til rapportering av ikke-finansielle forhold (Prop. 48 L, 2012-2013, s. 6 og 9). Utvidelsen ble gjort ved å innføre en egen paragraf i regnskapsloven, jf. rskl. 2013 § 3-3c. Bestemmelsens første ledd spesifiserer at utvidelsen av rapporteringen kun gjelder for store foretak. I § 3-3c 1.ledd gis en beskrivelse av hva denne rapporteringsplikten innebærer (NOU 2016:11, s. 38). Her kommer det frem at det stilles et minstekrav til rapporteringen, som består av tre ulike dimensjoner: Informasjon angående retningslinjer for samfunnsansvaret, hvordan det jobbes for å gjøre retningslinjene om til handling, og en konklusjon av resultatene til de to andre dimensjonene samt forventet utvikling av arbeidet fremover. Redegjørelse av samfunnsansvar skal skje i samsvar med et rammeverk utarbeidet nasjonalt, av EU eller et annet organ, jf. §3-3c 6.ledd. Ved å kunne velge mellom forskjellige rammeverk, gir regnskapslovens regulering stor rapporteringsfrihet til de selskapene som er omfattet av bestemmelsen.

Åpenhetsloven trådte i kraft i 2022. Loven har som formål å fremme virksomheters respekt for gode arbeidsforhold og menneskerettigheter, jf. åpenhetsloven § 1. Åpenhetsloven skal også sikre at alle har tilgang på informasjonen, og det følger derfor med en informasjonsplikt og en plikt til å foreta aktsomhetsvurderinger (Forbrukertilsynet, 2024). Med dette setter loven søkelyset på den sosiale

dimensjonen av bærekraft, og er derfor en sentral del i utviklingen av bærekraftsrapportering for virksomheter i Norge.

EUs taksonomiforordning ble i 2023 implementert i Norge med regnskapsloven § 3-3c 10.ledd. Taksonomien er en viktig brikke i omstillingen til en lavutslippsøkonomi, fordi det har hittil vært mangel på felles definisjoner på hva som er bærekraftig. Denne mangelen har resultert i at investorer og banker har vanskeligheter med å identifisere bærekraftige investeringer. Formålet med taksonomien er å være et verktøy for investorer og selskaper, og bidra til en økning i investeringer for det grønne skiftet (Miljødirektoratet, 2023). Taksonomien skal også være en viktig brikke i å hindre grønnvasking og skal danne grunnlaget for standarder og merkeordninger innen grønne finansielle produkter og instrumenter (Finansdepartementet, 2024).

EUs taksonomi skal definere hva som er en bærekraftig aktivitet. Kriteriene som må være oppfylt for at aktiviteten skal kunne klassifiseres som bærekraftig følger av figur 2, som vises under.



Figur 2: "Oversikt over miljømål og vilkår i EUS taksonomi for bærekraftig økonomisk aktivitet" (NOU 2023: 15, s. 24).

Taksonomiforordningen ble vedtatt juli 2020 i EU, og ble så tatt inn i det norske lovverket 1. januar 2023. Rapporteringsplikten etter taksonomiforordningen artikkel 8 har kommet inn i regnskapsloven § 3-3c 10.ledd (NOU 2023: 15, s. 24)

2.5 – Nåværende krav til bærekraftsrapportering i Norge

Kapittelet har til nå gått inn på hva bærekraftsrapportering er, og hvordan lovkravet for bærekraftsrapportering har utviklet seg. I dette delkapittelet skal vi se nærmere på dagens krav til bærekraftsrapportering i Norge.

I Norge reguleres bærekraftsrapportering av regnskapsloven § 3-3a 10.ledd og § 3-3c. 3-3a 10.ledd har følgende ordlyd:

«Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.»

Kravene i § 3-3a gjelder kun for store foretak. Store foretak er pliktige til å rapportere om forhold i driften som påvirker det ytre miljø, etter § 3-3c 1.ledd, som har følgende ordlyd:

«Store foretak skal utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar som minst omhandler miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Opplysningene skal gis i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av foretakets virksomhet.»

Lovverket fungerer som et minimumskrav for rapporteringen, og i § 3-3c 2.ledd flg. utdypes hva redegjørelsen om samfunnsansvar minimum skal inneholde. Det kommer ikke tydelig frem hvor mye informasjon en slik redegjørelse skal inneholde. Dagens krav legger opp til at rapporteringspliktige har frihet til å selv vurdere om informasjon er relevant for årsrapporten.

EUs direktiv for ikke-finansiell rapportering – Non-Financial Reporting Directive (NFRD) – er integrert i regnskapsloven § 3-3c. Direktivet inngår dermed i norske foretaks rapporteringsplikt. Hensikten med direktivet var å forbedre foretaks offentliggjøring av sosiale og miljømessige opplysninger. Direktivet omfattet hovedsakelig store foretak av allmenn interesse, og satte krav om å inkludere en rapport om ikke-finansielle forhold. Dette kunne enten gjøres i årsberetningen eller i et eget dokument. Innholdet i rapporten skulle dekke forhold som menneskerettigheter, sosiale forhold, personal- og miljøforhold og korrupsjonsbekjempelse (NOU 2023: 15, s. 25). Etter NFRD skulle foretakene rapportere ut fra prinsippet om dobbel vesentlighet. Prinsippet deles inn i to dimensjoner: Økonomisk vesentlighet og

påvirkningsvesentlighet. Dimensjonen økonomisk vesentlighet innebærer å rapportere om forhold som kan ha økonomiske konsekvenser for virksomheten. Dimensjonen påvirkningsvesentlighet inkluderer å rapportere på faktiske eller potensielle forhold som kan påvirke miljøet positivt eller negativt, på kort, middels eller lang sikt (NOU 2023: 15, s. 25). Å følge prinsippet om dobbel vesentlighet danner grunnlaget for god strategivurdering, og det vil være viktig for en virksomhets måloppnåelse (Meld. St. 6 (2022–2023), 2022, s. 85). Dobbelt vesentlighetsprinsippet skiller NFRD fra andre rammeverk for bærekraftsrapportering. De fleste andre rammeverk retter seg mot ett av perspektivene. Et eksempel på dette er International Sustainability Standards Board (ISSB), som retter fokus på investorene, og dermed er en del av dimensjonen økonomisk vesentlighet (NOU 2023: 15, s. 28). I figur 3 nedenfor illustreres prinsippet for dobbel vesentlighet og hvordan det skiller mellom økonomisk vesentlighet og påvirkningsvesentlighet.



Figur 33: "Prinsipp om dobbel vesentlighet i direktiv om ikke-finansiell rapportering" (Nærings- og fiskeridepartementet, 2022, s. 85).

2.5.1 – Problemer med dagens krav i Norge

I 2020 initierte EU en gjennomgang av det daværende direktivet om rapportering av ikke-finansiell informasjon – Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Til tross for direktivets pålagte krav, var det ikke fastsatt en plikt til å rapportere etter ett og samme rammeverk. Rapportene kunne utarbeides ved bruk av internasjonale, europeiske eller nasjonale standarder. Resultatet av dette var en

rapportering som manglet konsistens og sammenlignbarhet. I både 2017 og 2019 innførte EU retningslinjer for ikke-finansiell rapportering for å bedre kvaliteten på dataen som ble rapportert, men innføringen resulterte ikke i en tilfredsstillende bedring av rapporteringskvaliteten (NOU 2023: 15, s. 26).

EU-kommisjonen fremhever mange årsaker til behovet for en endring i reguleringen av bærekraftsrapportering. Bærekraftsinformasjon blir ansett som et felles gode, der dagens rapportering er preget av at foretakene som frivillig rapporterer ikke tilfredsstillende det behovet samfunnet har for denne typen informasjon. Samfunnets økte etterspørsel av bærekraftsinformasjon kan til en viss grad begrunnes med de investeringsproduktene som i seg selv har som mål å investere i bærekraftige virksomheter. Etterspørselen kan også begrunnes med økt bevissthet om de økonomiske konsekvensene som følger eller kan følge av bærekraftsforhold. Det er få likheter mellom rapporteringsrammeverkene, noe som vanskeliggjør rapporteringen for virksomhetene, og reduserer nytten og relevansen for brukerne av informasjonen. Problemene med rapporteringen etter Non-Financial Reporting Directive (NFRD) kan forklares ut fra to ulike perspektiver. For brukerne er problemet at bærekraftsrapportene ikke er sammenlignbare eller pålitelige, og har derfor lav nytteverdi. Dette gjør at investorer ikke får god nok informasjon for å gjennomføre korrekte investeringsbeslutninger. For andre interessenter vil dårlig rapportering gjøre det vanskeligere å holde virksomhetene ansvarlig for påvirkning på miljøet. For de rapporteringspliktige foretakene er det vanskelig å få tak i tilstrekkelig informasjon om alle ledd i verdikjeden, og å bestemme hva som skal inkluderes i rapporten. Mangel på relevante og sammenlignbare rapporter kan også medføre misvisende vurderinger av miljø-, sosiale- eller forretningssetiske forhold. Foretakenes rapporteringsfrihet gjør at det oppstår store variasjoner i vurderinger av foretak, fordi vurderingene avhenger av tilgjengelig informasjon og vektingen av denne (NOU 2023: 15, s. 26).

Norske foretak omfattes også av direktivet om ikke-finansiell rapportering – Non-Financial Reporting Directive (NFRD) - gjennom regnskapsloven § 3-3c. Svakheter som er identifisert inkluderer manglende etterlevelse av rapporteringskravene og at regelverket gjør rapporteringspraksisen svært varierende. Det følger av en undersøkelse utført av Finanstilsynet at 19% av norske rapporteringspliktige foretak ikke rapporterer om bærekraftsforhold. Det er også identifisert en mangel på analyse og vurdering av risiko og vesentlighet. Få foretak informerer også om risikoens finansielle konsekvenser. Finanstilsynet påpeker at rammeverkene som kan benyttes etter NFRD gjør at foretak delvis kan velge hva de ønsker å rapportere. Denne friheten kan gi rapporteringspliktige virksomheter en mulighet til grønnvasking, da den åpner for muligheten til å kun inkludere en positiv

fremstilling av virksomheten og dens aktivitet. Dette er med på å øke risikoen for villedende rapportering (NOU 2023: 15, ss. 26-27).

Finanstilsynet har også gjennomført et tematisyn på virksomheter som rapporterte etter Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Resultatet av tematisynet var at rapportene i stor grad bare inneholdt generell informasjon, og ga lite spesifikk informasjon om virksomhetens aktivitet. Det blir som regel oppgitt målsetninger for klimarelaterte forhold, men rapportene inneholder lite informasjon om hvordan disse målene skal oppnås (NOU 2023: 15, s. 27).

På bakgrunn av kritikken av Non-Financial Reporting Directive (NFRD) lanserte EU i 2021 et direktiv om bærekraftsrapportering - Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Gjennom EØS-avtalen ble det deretter vedtatt at CSRD skal innføres i norsk lov. Formålet med direktivet er å sørge for en bedre overgang mot en bærekraftig økonomi (NOU 2023: 15, s. 8). Det nye direktivet viderefører prinsippet om dobbel vesentlighet, men gjør også mange endringer for å håndtere utfordringene NFRD har hatt. I CSRD endres uttrykket ikke-finansiell rapportering til bærekraftsrapportering, på bakgrunn av at forholdene som blir omtalt i bærekraftsrapporteringen er eller kan være en økonomisk konsekvens på virksomheten (NOU 2023: 15, s. 28).

2.6 – Sentrale aktører og rammeverk innen bærekraftsrapportering

Dette delkapittelet introduserer de viktigste aktørene i arbeidet med bærekraftsrapportering. Kunnskap om hvilke funksjoner og ansvarsområder de ulike aktørene har, er viktig for å forstå bakteppet for endringen i plikten til å rapportere om bærekraftsforhold. Deretter tar vi for oss det viktigste rammeverket for denne typen rapportering, for å utvikle forståelse for hvorfor en endring i rapporteringsplikten er nødvendig.

2.6.1 – EFRAG

European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) er et ekspertorgan etablert i 2001, med oppfordring fra Europakommisjonen til å tjene allmennhetens interesse. I 2022 ble EFRAG tildelt en ny rolle i utarbeidelsen av Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Organisasjonen skulle da bistå med teknisk rådgiving til Europakommisjonen og utarbeide utkast til en europeisk bærekraftstandard, samt utkast til endring av standarden. EFRAGs aktiviteter er delt inn i to søyler: Den første søylen er finansiell rapportering som påvirker utviklingen av IFRS-standarder i et europeisk perspektiv og hvordan de kan bidra til effektivitet i kapitalmarkedene. De gir også råd om godkjenning av IFRS-standarder og endringer av dem til Europakommisjonen. Den andre søylen er

bærekraftsrapportering som skal resultere i European Sustainability Reporting Standards og relevante endringer for Europakommisjonen (EFRAG, u.d.).

2.6.2 – Global Reporting Initiativ

Global Reporting Initiative (GRI) er en uavhengig, internasjonal organisasjon som, gjennom å tilby et globalt språk for kommunikasjon med omgivelser, assisterer virksomheter i arbeidet med å ta ansvar for sine påvirkninger. GRI tilbyr retningslinjer for bærekraftsrapportering, som gjør det mulig for organisasjoner å måle og rapportere sine miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold. Det er også en av de mest utbredte standardene for bærekraftsrapportering globalt (GRI, u.d.).

Standarden fra Global Reporting Initiative (GRI) for ikke-finansiell rapportering er utviklet i samarbeid med internasjonale bedrifter, det sivile samfunnet og akademiske og profesjonelle organisasjoner. FNs miljøprogram har også vært involvert. Standarden for bærekraftsrapportering, tilpasset de nye bærekraftsmålene og den økte interessen for bærekraftig utvikling, ble lansert i 2016 (Holden & Linnerud, 2022, s. 243).

Standarden fra Global Reporting Initiative (GRI) har to hovedkomponenter: Universelle og temaspesifikke standarder som omhandler økonomi, miljø og sosiale forhold. Standardene inneholder krav, anbefalinger og veiledning til hvordan rapportere om sine forhold. De universelle standardene skal overholdes av alle, mens de temaspesifikke standardene velges ut fra virksomhetens art og påvirkninger (Holden & Linnerud, 2022, s. 244).

Virksomhetene som velger å ta i bruk standarden fra Global Reporting Initiative (GRI), kan velge mellom to rapporteringsnivå: På det enkleste nivået (Core) rapporteres minimumsinformasjonen etter standardene hvor forhold som type virksomhet, vesentlighet, påvirkninger og hvordan ledelsen håndterer risikoen beskrives. På det mer omfattende nivået (Comprehensive) skjer rapporteringen på et minimumsnivå, men det skal gis ytterligere informasjon om etikk, strategi, integritet og virksomhetsstyring (Holden & Linnerud, 2022, s. 244).

Standarden inneholder ti rapporteringsprinsipper fordelt på rapportinnhold og rapportkvalitet. Prinsippene skal veilede virksomheten til å ta beslutninger om hva som skal inkluderes i rapporten (Holden & Linnerud, 2022, s. 244).

«Rapporteringsprinsippene for bærekraftig rapportering etter GRI er:

Innhold:

1. Hvem er interessentene til virksomheten i tilknytning til bærekraft?
2. Hva er virksomhetens bidrag til bærekraft i en større sammenheng?
3. Hvilket vesentlighetsnivå legges til grunn i rapporteringen, og hvilke avgrensninger er gjort?
4. Er rapporten dekkende for virksomhetens påvirkning på miljøet?

Kvalitet:

5. Er informasjonen nøyaktig?
6. Er positive og negative forhold adressert på en balansert måte?
7. Er informasjonen forståelig?
8. Er informasjonen sammenlignbar?
9. Er informasjonen til å stole på?
10. Er informasjonen rapportert tidsnok, slik at den er egnet til å påvirke avgjørelser hos interessentene?» (Ellefsen, 2019)

Arbeidsgruppen til European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), som arbeider med utviklingen av bærekraftstandardene, inngikk i 2021 et samarbeid med Global Reporting Initiative (GRI). Idéen bak samarbeidet var at organisasjonene sammen skulle utvikle den europeiske standarden for bærekraftsrapportering, og å bidra til samkjøring og harmonisering av bærekraftsrapportering på lengre sikt (Revisorforeningen, 2021).

I en felles uttalelse om samarbeidet mellom GRI og EFRAG uttalte president for det administrative styret i EFRAG, Hans Buysse, følgende:

“This joint statement concludes several years of diligent work towards a high level of interoperability between the ESRS and GRI standards. The efforts made by the GRI and EFRAG Sustainability Reporting teams will prevent the need for double reporting by companies resulting in a user-friendly reporting system without undue complexity. Our collaboration with GRI is bearing fruit and we are already preparing ourselves for the next challenges in the field of sustainability reporting.” (EFRAG-GRI JOINT STATEMENT OF INTEROPERABILITY, 2023).

Rapporteringsprinsippene fra Global Reporting Initiative (GRI) går igjen i European Sustainability Reporting Standards 1 (ESRS 1) kapittel 2, som omhandler kvaliteten av informasjonen i bærekraftsrapporter. Informasjonen skal være relevant, sammenlignbar, verifiserbar, forståelig og informasjonen som blir gitt skal være fullstendig og nøytral (ESRS 1, 2023).

Etter standarden fra Global Reporting Initiative kan selskaper velge å benytte seg av GRI-indeksen. Indeksen er et verktøy som brukes for å gjøre rapportert informasjon sporbar og mer navigerbar for brukere. I omfattende rapporter med detaljert og utdypende rapportering, vil GRI-indeksen fungere som et verktøy for å gi bedre oversikt over informasjonen (Global Reporting Initiative, u.d.).

2.7 – Oppsummering

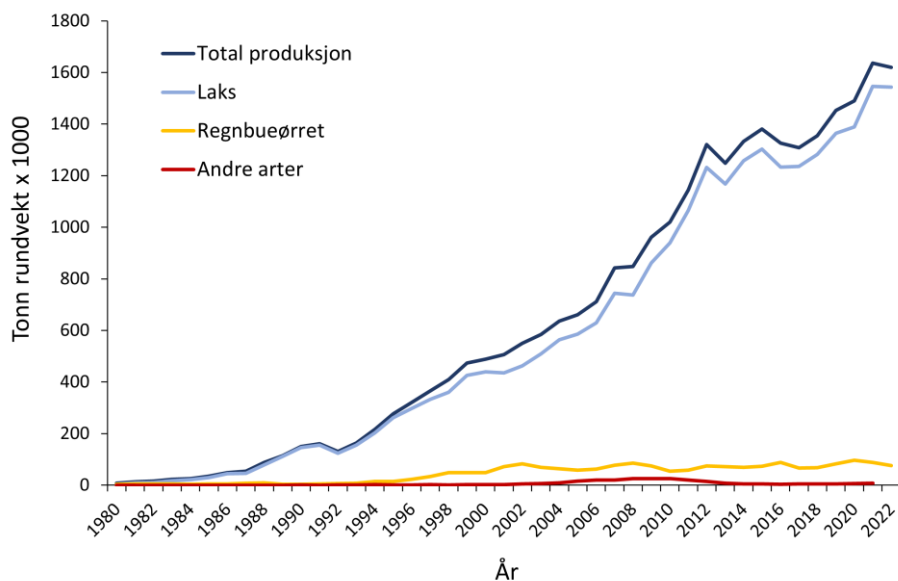
I dette kapitlet har vi tatt for oss grunnlaget for og sentrale elementer ved bærekraft og bærekraftsrapportering. Vi har sett på hva bærekraft er og hvordan bærekraftsrapportering har utviklet seg fra å være en frivillig praksis, til å bli et lovpålagt krav. FNs og EUs sentrale rolle for en bærekraftig utvikling gjennom initiativer som Agenda 2030 og EUs grønne giv er redegjort for. Initiativene understreker viktigheten av et internasjonalt samarbeid for å imøtekomme bærekraftsrelaterte utfordringer. Vi har gjennomgått det mest utbredte rammeverket for bærekraftsrapportering, Global Reporting Initiative og GRI-standardens rapporteringsprinsipper. Rapporteringsprinsippene følger videre i den europeiske rapporteringsstandard – European Sustainability Reporting Directive (ESRS) - og vil derfor være med å danne deler av kravene som stilles i ESRS 1, kapittel 2. Til slutt kommer det frem informasjon om ekspertorganet EFRAG, som blant annet har fått oppgave i å utforme ESRS-kravene. Kapitlet danner et kunnskapsgrunnlag for videre undersøkelse av de nye kravene til bærekraftsrapportering og utarbeidelse av parametere for innholdsanalyse av forskjellige selskapers årsrapporter.

Kapittel 3 – Fiskeoppdrettsnæringen, miljøutfordringer, regulering av bransjen og miljørapportering

Akvakulturnæringen står svært sentralt i Norge, og er en viktig brikke i næringslivet i både kyst- og distriktsområder. Nærings- og fiskeridepartementet, som har ansvaret for å føre en fremtidsrettet akvakulturpolitikk, skal legge til rette for maksimal verdiskapning innenfor bærekraftige rammer (Nærings- og fiskeridepartementet, 2022-2023, s. 9). Derfor ble det i 2021 satt ned et utvalg med mandat å vurdere hvordan tillatelsessystemet for akvakultur bør organiseres i fremtiden, slik at forvaltningen skal samsvare med denne fremtidsvisjonen (NOU 2023: 23, ss. 16, 55). NOU 2023:23 «*Helhetlig forvaltning av akvakultur for bærekraftig verdiskapning*» er resultatet av utvalgets arbeid. Norges akvakulturproduksjon utgjør en liten del av den globale akvakulturproduksjonen, men er likevel den største produsenten av atlantisk laks i verden. Fiskeoppdrett er også den største delen av husdyrproduksjonen i Norge, og dyrehelse og miljøpåvirkning er faktorer som må balanseres med næringens ønske om lønnsomhet (NOU 2023: 23, s. 21). Dette kapitlet starter i punkt 3.1 med å se på hva fiskeoppdrett er, punkt 3.2 omhandler reguleringen av oppdrettsnæringen i Norge, og punkt 3.3 tar for seg fiskeoppdretts påvirkning på miljøet.

3.1 – Hva er fiskeoppdrett?

Fiskeoppdrett er en samlebetegnelse på all oppfostring av fisk i fangenskap. Fiskeoppdrett er også en form for akvakultur, et begrep som favner oppdrett og dyrking av organismer i havet. Fiskeoppdrett i Norge består i all hovedsak av tre typer fisk: Atlantisk laks, regnbueørret og sjørøye (Misund, 2023). Begrepet fiskeoppdrett brukes videre i denne oppgaven om oppdrett av disse tre typene fisk. Historien om fiskeoppdrett i Norge starter i 1970. Utviklingen skjøt deretter fart etter 1980, slik figuren under viser.



Figur 4: Akvakulturproduksjon i Norge, perioden 1980-2022 (Havforskningsinstituttet, 2023, s. 10).

Norge står for rundt 2% av den globale produksjonsmengden av oppdrettsfisk på verdensbasis, og er den største produsenten av atlantisk laks i verden (Misund, 2023; SSB, 2020).

Fiskeoppdrett kan skje på tre forskjellige måter. Den tradisjonelle måten er i åpne merder i havet, hvor fisken er adskilt fra sine omgivelser med en not. Oppdrett kan også skje i lukkede merder, hvor fisken skilles fra omgivelsene med en vegg eller liknende. Den siste måten er landbasert oppdrett, hvor fisken lever i kar på land.

3.1.1 – Produksjonsprosess av oppdrettslaks

Det første stadiet i oppdrettsproduksjonen er befruktning av rogneegg, som gjøres ved å røre sammen rogn og melke. Når de befruktede eggene klekkes, begynner neste fase, som kalles settefiskproduksjon. Yngelen lever nå i ferskvann, og føses til den når en viss vekt. Deretter blir ferskvannet tilsatt saltvann, for at yngelen skal bli levedyktig i saltvann. Denne prosessen kalles smoltifisering og er det siste fisken går igjennom før den settes i merd. Her lever fisken til den har nådd slaktevekt, som regel mellom 4 og 6 kg (NOU 2023: 23, s. 26; Misund, 2023).

3.2 – Regulering av fiskeoppdrettsbransjen

Fiskeoppdrettsnæringen er en sterkt regulert bransje. Akvakulturloven utgjør, sammen med matloven, dyrevelferdsloven, forurensningsloven, havne- og farvannsloven og vannressursloven, rammeverket for driften av oppdrettsnæringen. Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan-

og bygningsloven) av 2008 regulerer den norske forvaltningen og bruken av arealer. Denne loven er viktig i planleggingen av arealdisponering, samt kartlegging og distribuering av områder som er egnet til akvakulturvirksomhet (NOU 2023: 23, s. 34). På et overordnet nivå gjelder også flere lover, deriblant naturmangfoldloven og arbeidsmiljøloven.

Fiskeoppdrett innebærer forvaltning av felles naturressurser, som i dag er løst med en tillatelsesordning. Dette innebærer at selskaper må søke om å få innvilget tillatelse før produksjon av oppdrettsfisk kan starte. Lov om akvakultur (akvakulturloven) av 2005 står sentralt i reguleringen av akvakultur i Norge. Lovens formål er å «(...) fremme akvakulturnæringens lønnsomhet og konkurransekraft innenfor rammene av en bærekraftig utvikling (...)», jf. § 1. Lovens § 4 2.ledd stadfester at ingen kan drive akvakultur uten å være registrert i akvakulturregisteret. Grunnlaget for en slik tillatelsesregulering er at akvakulturvirksomhet benytter fellesskapets ressurser, samt at akvakulturvirksomhet påvirker miljøet. Tillatelsesordningen er et virkemiddel for å sikre forvaltning av offentlige ressurser i tråd med akvakulturlovens formål.

3.2.1 – Regulering og tiltak direkte knyttet til miljø og miljøpåvirkning

Som presentert over, regulerer akvakulturloven forhold som angår fiskeoppdrettsvirksomheter. Loven gir også en rekke føringer på hvordan akvakulturvirksomhet skal drives, jf. akvakulturloven §§ 10-14. Det er krav til at det skal være miljømessig forsvarlig å etablere, drifte og avvikle akvakultur. Det kan i forskrift pålegges krav om miljøovervåking for å sørge for dokumentasjon på at akvakulturen er forsvarlig. Det stilles i tillegg krav om miljømessig forsvarlighet knyttet til produsenter av varer og tjenester til akvakultur, samt at utstyr og annet som brukes i driften skal være forsvarlig utformet og bli forsvarlig driftet. Det fremkommer også at akvakulturvirksomheter plikter å rydde opp etter seg ved helt eller delvis driftsstans. Denne plikten inkluderer også fangeplikt av fisk som er satt ut i forbindelse med produksjonen. Ved oppdrettsvirksomhet skal akvakulturvirksomheter finansiere og drifte en gruppe som gjennomfører fjerning av rømt fisk.

3.3 – utfordringer ved fiskeoppdrett

Dette delkapittelet tar for seg oppdrettsnæringens påvirkning på miljø. Vi ser i all hovedsak på hvilke sider ved sjø- og havbasert oppdrett med åpne merder som påvirker miljøet. Alle produksjonsområdene blir her behandlet under ett. NOU 2023: 23 legger føringene for hvordan langsiktig verdiskapning i oppdrettsnæringen skal kunne skje innenfor bærekraftige rammer. En god forståelse av hvordan næringen påvirker miljøet, er en forutsetning for å forstå disse rammene.

3.3.1 – Lakselus

Et av de største produksjonsmessige problemene oppdrettsnæringen står ovenfor i dag, er lakselus. Lakselus er en parasitt som spiser slim, hud og blod fra verten. Lusen forekommer naturlig i havområdene Norge er omgitt av, men forekomsten er større der konsentrasjonen av fisk er stor. Infisert laks kan få redusert velferd ved at de får åpne sår, større mottakelighet for andre sykdommer, og i verste fall øker dødeligheten. Oppdrett som foregår i åpne merder gjør også at villaksen kan smittes gjennom nøtene, og lakselus blir dermed et problem i den naturlige forekomsten av laks også (NOU 2023: 23, s. 30). Mens det finnes to kjønn hos lakselus, er det i all hovedsak forekomsten av hunnlusen som er i fokus, da hunnlusen bærer egg (BarentsWatch, 2023).

Oppdrettsnæringen bruker store ressurser på å minimere påvirkningen lakselus har på produksjonsfisken. Det eksisterer flere metoder for fjerning av lakselus, og disse deles inn i medikamentell og ikke-medikamentell behandling. Medikamentell behandling kan gjøres på to vis; ved fôr-behandling eller ved badebehandling. Fôr-behandling gjennomføres ved å tilsette legemidler i fôret, og gjøres derfor uten å måtte fjerne fisken fra merdene. Ved badebehandling benyttes en brønnbåt med vann tilsatt de nødvendige legemidlene. Ikke-medikamentell behandling omfatter alle behandlingsmetoder som ikke innebærer bruk av legemidler, e.g. mekanisk eller biologisk avlusning og laserbehandling (NOU 2023: 23, s. 30).

3.3.2 – Rensefisk

Rensefisk er arter som rognkjeks og leppefisk, som blant annet livnærer seg på lakselus. Bruk av rensefisk er et effektivt tiltak mot lakselus, da rensefiskene spiser lakselusen av laksen i merdene. Denne formen for behandling av lakselus er mindre belastende enn kjemiske og termiske behandlingsmetoder, og har derfor vært en flittig brukt behandlingsform. Til tross for at rensefisk er en effektiv behandlingsmetode, er veterinærer bekymret for at bruken har negative konsekvenser for rensefiskens helse og velferd (Misund, 2023).

3.3.3 – Fiskehelse

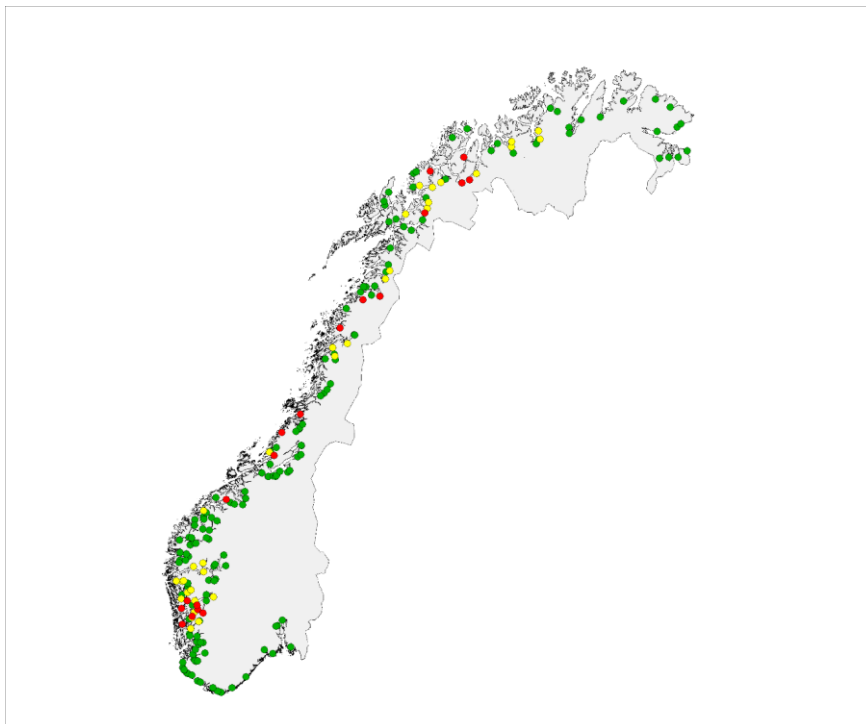
I oppdrettsnæringen er laksen som produseres, en vare. At fisken er levende dyr, og at dens helsemessige tilstand har betydning for produksjonen, kan og må likevel ikke overses. Det har de senere år blitt et stadig større fokus på dødelighet i produksjonsmerdene. I NOU 2023:23 side 29 blir det påpekt at fiskeoppdrett i Norge i all hovedsak foregår i åpne merder, og dermed vil oppdrettslaksens helsemessige tilstand kunne påvirke dyrelivet utenfor merdene. Det er spesielt tre helseutfordringer som utmerker seg i 2022; vintersår, gjellesykdom og skader ved avlusning. I

merdene ble det registrert ca. 56 millioner døde laks. Dette tilsvarer en dødelighet på 16% (Sommerset, et al., 2023, s. 6). Sykdom og skader reduserer fiskens generelle velferd, og øker også sannsynligheten for at fisken dør eller blir vurdert som ikke egnet for humant konsum (Sommerset, et al., 2023, s. 10).

Økningen i bruk av rensefisk som avlusningsmetode har reist spørsmål knyttet til rensefiskens helse og velferd. I motsetning til laksen, som er godt tilpasset livet i merdene, er rensefisken ikke tilpasset et slikt liv. Dette har resultert i svært høy dødelighet blant rensefisk i merder i alle Norges produksjonsområder (NOU 2023: 23, s. 30).

3.3.4 – Rømming av fisk

Fiskeproduksjon som skjer i åpne merder, er sårbare for fiskerømming. Rømming kan være et resultat av flere forhold, deriblant arbeids- og produksjonsforhold, storm eller mangelfullt vedlikehold av not (NOU 2023: 23, s. 29).



Figur 55: Kart over elver hvor tilstedeværelsen av rømt oppdrettslaks er vurdert til grønn (<4%), gul (4-10%) og rød (>10%) fra 2018 (Miljødirektoratet, 2020).

Figuren over viser at det er betydelige innslag av rømt oppdrettslaks i norske elver. Rømming av oppdrettsfisk anses å være et stort problem for miljøet, da rømming påvirker den naturlige forekomsten av fisk i havområdene. Oppdrettsfisk er blitt genetisk tilpasset produksjonen og forholdene rundt, og avviker derfor fra sitt opprinnelige opphav. Dette gjør at oppdrettslaksen som

rømmer, og blander seg med villaksen, vil påvirke villaksbestandens genetikk. Påvirkningen består blant annet av redusert gyteevne, spredning av fiskesykdommer og lavere sannsynlighet for overlevelse (NOU 2023: 23, s. 29).

3.3.5 – Utslipp av kobber

Oppdrettsnæringen står også for utslipp av miljøgifter. Havforskningsinstituttet påpeker at selv om oppdrettsaktivitet medfører utslipp av mange fremmedstoffer, er det i risikorapportene de siste årene kun blitt fokusert på utslippet av kobber. Stoffet brukes til impregnering av nettene i oppdrettsanlegg og i små mengder i fiskefôret. Det anslås likevel at utslippene gjennom bruk av kobber som impregneringsmiddel er 30 til 60 ganger så høyt som utslippene av kobber gjennom fôr (Havforskningsinstituttet, 2023, s. 24). Dersom høye doser av kobber blir sluppet ut i havet kan det akkumuleres i bunnsedimentene, og ha en skadelig effekt på dyrelivet på havbunnen. Gjennom overvåkning av bunnsedimentene over en kilometer unna nærmeste produksjonsanlegg i Vestland, ble det påvist en signifikant økning i kobbernivå ved fire av 13 overvåkningsstasjoner (NOU 2023: 23, s. 28). Totalt er det estimert at det slippes ut over 1000 tonn kobber fra alle fiskeoppdrettsanleggene i Norge. For båter er det flere år siden det ble ulovlig å bruke kobber som bunnstoff (NRK, 2023).

3.3.6 – Utslipp av legemidler og annet

Utslipp fra vannbasert oppdrett består i stor grad av fôr-rester, avføring, fiskerester, kjemikalier og legemidler. Disse utslippene påvirker det biologiske mangfoldet under og i nærheten av oppdrettsanleggene. Tåleevnen til anleggenes omgivelser kalles resipient. Om utslippene er større enn resipienten, kan det medføre en negativ påvirkning på oppdrettsanleggets omgivelser. Utslipp som ikke er oppløst i vannet, slik som fôr-rester og medikamenter, synker til bunns og kan påvirke dyrelivet. Gjennom produksjonen av oppdrettsfisk skjer det store utslipp av næringssalter i stor grad bestående av nitrogenforbindelser. Gjennom utslipp av avføring og fôr-rester frigjøres også store mengder fosfor. Disse utslippene kan øke forekomsten av dyreplankton, og videre gjøre vannet mindre oksygenrikt. Dette vil igjen påvirke det generelle dyrelivet i området (NOU 2023: 23, s. 28). I Norge ble bruken av antibiotika redusert med 99% i perioden 1987-2013, og i dag brukes antibiotika i all hovedsak til rensefisk (Misund, 2023).

3.4 – Kapittelkonklusjon

Vi har i dette kapitlet sett på oppdrettsnæringens historie og betydning i Norge, på den reguleringen og på den miljøpåvirkningen næringen har. Fiskeoppdrett er en svært viktig næring for Norge, men næringen har stor påvirkning på miljøet i norske fjorder og hav. Lakselus påvirker både

helsen og velferden til fisken i merdene, og i åpne merder kan lakselusen smitte over på villfisk og på denne måten påvirke villfisken. Lakselus medfører også økt risiko for fiskedød, både gjennom måten den livnærer seg på og gjennom lusebehandlingene.

Kapittel 4 – EUs initiativ til bærekraftsrapportering

Vi har frem til nå redegjort for gjeldende regelverk innen bærekraftsrapportering og miljøutfordringer ved oppdrettsnæringen. I kapittel 3 har vi tatt for oss miljøutfordringer oppdrettsnæringen står ovenfor, og vi ser særlig på fire miljøutfordringer med fiskeoppdrettsnæringen. Disse er rømming av oppdrettslaks, lakselus, dødelighet og kobberutslipp. I dette kapitlet er søkelyset på EUs nye initiativ til bærekraftsrapportering og krav - European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Vi har begrenset oppgaven til å se på de tverrgående standardene ESRS 1 og ESRS 2, samt de temaspesifikke standardene ESRS E2 til E4. Vi går gjennom disse standardene i detalj, da samtlige inneholder punkter som vil være relevant for oppdrettsnæringens bærekraftsrapportering. Vi har valgt å se bort ifra standardene ESRS E1 og E5, ESRS S1 til S4 og ESRS G1 da oppgaven vår kun ser på miljøutfordringer med oppdrettsnæringen. Dette kapitlet legger mye av det teoretiske grunnlaget om den fremtidige bærekraftsrapporteringen, og er en viktig byggestein i kapittel 6 og 7.

EUs grønne giv er en handlingsplan for å skape en bærekraftig vekst i Europa. Det er hovedsakelig en vekststrategi, men den følger også opp klimaforpliktelsene etter Parisavtalen og FNs Agenda 2030. Handlingsplanen er omfattende og skal løse utfordringer knyttet til miljø og klima på tvers av politiske områder og sektorer, uten at det går utover andre bærekraftsmål. Målet med EUs grønne giv er å være klimanøytral innen 2050 (NOU 2023: 15, s. 19).

EU innførte i 2014 direktivet Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Dette direktivet, slik vi redegjorde for i kapittel 2, markerte starten for pliktig rapportering av såkalt ikke-finansiell informasjon. Direktivet ble i 2023 erstattet av Corporate Sustainable Reporting Directive (CSRD). Det nye direktivet skal tilrettelegge for en overgang til en mer bærekraftig økonomi i tråd med EUs grønne giv og FNs bærekraftsmål (NOU 2023: 15, s. 8). Som vi redegjorde for i kapittel 2 er European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) et uavhengig ekspertorgan, som har en formell tilknytning til EU-kommisjonen. Deres hovedoppgave er å gi råd til EU-kommisjonen angående bruk av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i EU, samt utarbeide utkast til European Sustainability Reporting Standards (NOU 2023: 15, s. 30).

4.1 – European Sustainability reporting standards (ESRS)

European Sustainability Reporting Standards (ESRS) er inndelt i tre hovedgrupper: 1. tverrgående standarder, 2. temaspesifikke standarder og 3. sektorspesifikke standarder. De tverrgående standardene er obligatorisk for alle selskap som må rapportere etter Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).



Figur 66: ESRS oversiktsbilde (PWC, 2023)

Figur 6 over viser en oversikt over de tverrgående og de temaspesifikke standardene. I følgende delkapitler undersøkes disse nærmere.

4.2 – Tverrgående standarder

Rapportering etter de tverrgående standardene er obligatorisk, og det er to tverrgående standarder:

- ESRS 1 General Requirements
- ESRS 2 General Disclosures.

Formålet med de tverrgående standardene er å virke til at selskapenes bærekraftsrapporter blir mer strukturert og at helt sentral informasjon om selskapenes bærekraft kommer frem av rapportene. Disse standardene er strukturert rundt områdene styring, strategi, vurdering av vesentlige påvirkninger, risikoer, muligheter og målbare mål. ESRS 1 og 2 er obligatorisk for alle selskap som må rapportere etter Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), og standardene angir generelle og grunnleggende opplysningskrav (Samuelsen, Nordang, & Higham, 2023).

4.2.1 – ESRS 1 General Requirements

ESRS 1 utgjør et konseptuelt rammeverk for hvordan selskaper skal rapportere i tråd med European Sustainability Reporting Standards (ESRS). ESRS 1 «*General requirements*» består av 10 kapitler som gir overordnede føringer for bærekraftsrapportering. Denne oppgaven trekker frem sentrale momenter fra standardens kapitler om informasjonskvalitet og dobbel vesentlighet.

Informasjonskvalitet

Informasjonen som legger grunnlaget for bærekraftsrapporter skal oppfylle visse krav til gjennom kvalitative egenskaper. Kravene innebærer at informasjonen skal være relevant, gi en dekkende framstilling samt oppfylle kravene til sammenlignbarhet, verifiserbarhet og forståelighet (ESRS 1, 2023, s. 26).

Relevans

Bærekraftsinformasjon anses som relevant dersom den kan utgjøre en forskjell i brukerens beslutningstaking under en tilnærming om dobbel vesentlighet (ESRS 1, 2023, s. 26).

Dekkende framstilling (pålitelighet)

For at informasjonen skal ha en nytteverdi er det ikke tilstrekkelig å kun presentere relevante fenomener: Det må også være en dekkende framstilling av innholdet av fenomenet som blir presentert. Dekkende framstilling krever at informasjonen er fullstendig, nøytral og nøyaktig (ESRS 1, 2023, s. 26). Nedenfor gis det en kort beskrivelse av de tre elementene i dekkende framstilling.

Fullstendighet

Et fullstendig bilde av en virkning, risiko eller mulighet inkluderer all vesentlig informasjon for at brukerne skal forstå konsekvensene av virkningen, risikoen eller muligheten. Dette inkluderer hvordan selskapet har tilpasset strategien, risikostyringen og virksomhetsstyringen i respons til påvirkningen, risikoen eller muligheten. Dette inkluderer også beregninger som er gjort for å kunne sette mål og evaluere presentasjoner (ESRS 1, 2023, s. 27).

Nøytralitet

En nøytral framstilling krever upartiskhet i valg og offentliggjøring av informasjon. Informasjonen er nøytral dersom den ikke er skjev, vektet, fremhevet, nedtonet eller på en annen måte manipulert, slik at brukeren skal oppfatte informasjonen som favoriserende eller ugunstig. Presentasjonen skal være balansert ved at den dekker positive og negative aspekter. Positive og negative aspekter skal presenteres ut fra et dobbelt vesentlighetsperspektiv, hvor miljømessige og sosial vesentlighet tillegges samme vektning som finansiell vesentlighet. Ambisjoner og planer om bærekraftsmål skal dekke begge aspektene og det skal redegjøres for faktorene som kan forhindre selskapet i å oppnå ambisjonene for å kunne opprettholde en nøytral framstilling (ESRS 1, 2023, s. 27).

Nøyaktighet

Informasjonen trenger ikke å være perfekt for å være nøyaktig. En nøyaktig framstilling innebærer at foretaket har implementert tilstrekkelige prosedyrer og interne rutiner for å redusere risikoen for vesentlige feil eller feilaktige framstillinger i sin informasjon. For estimatene som gjøres, skal usikkerhet og mulige innskrenkinger vektlegges. Informasjonens nøyaktighet avhenger av typen informasjon og forhold som skal dekkes. Det er etablert seks betingelser for at informasjonen skal være nøyaktig (ESRS 1, 2023, s. 27).

Sammenlignbarhet

Bærekraftsinformasjon kan betegnes som sammenlignbar dersom den kan sammenlignes med rapporter fra samme selskap fra tidligere perioder. Bærekraftsinformasjonen skal også kunne sammenlignes med andre foretak, særlig foretak som opererer innen samme bransje eller har lignende aktiviteter (ESRS 1, 2023, s. 27).

Konsistens referer til å bruke samme framgangsmåte eller metode for de samme bærekraftsfenomenene fra periode til periode av det samme foretaket. Konsistens er dermed et viktig mål for å kunne oppnå sammenlignbarhet (ESRS 1, 2023, s. 27).

Sammenlignbarhet er imidlertid ikke det samme som standardisering: For at informasjonen skal kunne være sammenlignbar må like fenomener rapporteres likt, og ulike fenomener rapporteres ulikt. Det innebærer at sammenlignbarhet ikke oppnås ved å få fenomener som er ulike til å se like ut, eller ved at like fenomener ser ulike ut (ESRS 1, 2023, s. 27).

Verifiserbarhet

Verifisering skal gjøre det mulig for brukeren å stole på at informasjonen som blir gitt er fullstendig, nøytral og nøyaktig. Bærekraftsinformasjonen er verifiserbar dersom det er mulig å bekrefte informasjonen direkte eller bekrefte informasjonen som ble brukt for å utarbeide bærekraftsinformasjonen. Verifiserbarhet innebærer at uavhengige observatører med ulike kunnskapsnivåer skal kunne trekke tilnærmet like konklusjoner basert på informasjonen som presenteres (ESRS 1, 2023, s. 28).

Forståelighet

Bærekraftsinformasjon er forståelig dersom den er klar og presis. Forståelig informasjon gjør at enhver bruker med forhåndskunnskap om temaet skal kunne forstå informasjonen som blir fremstilt.

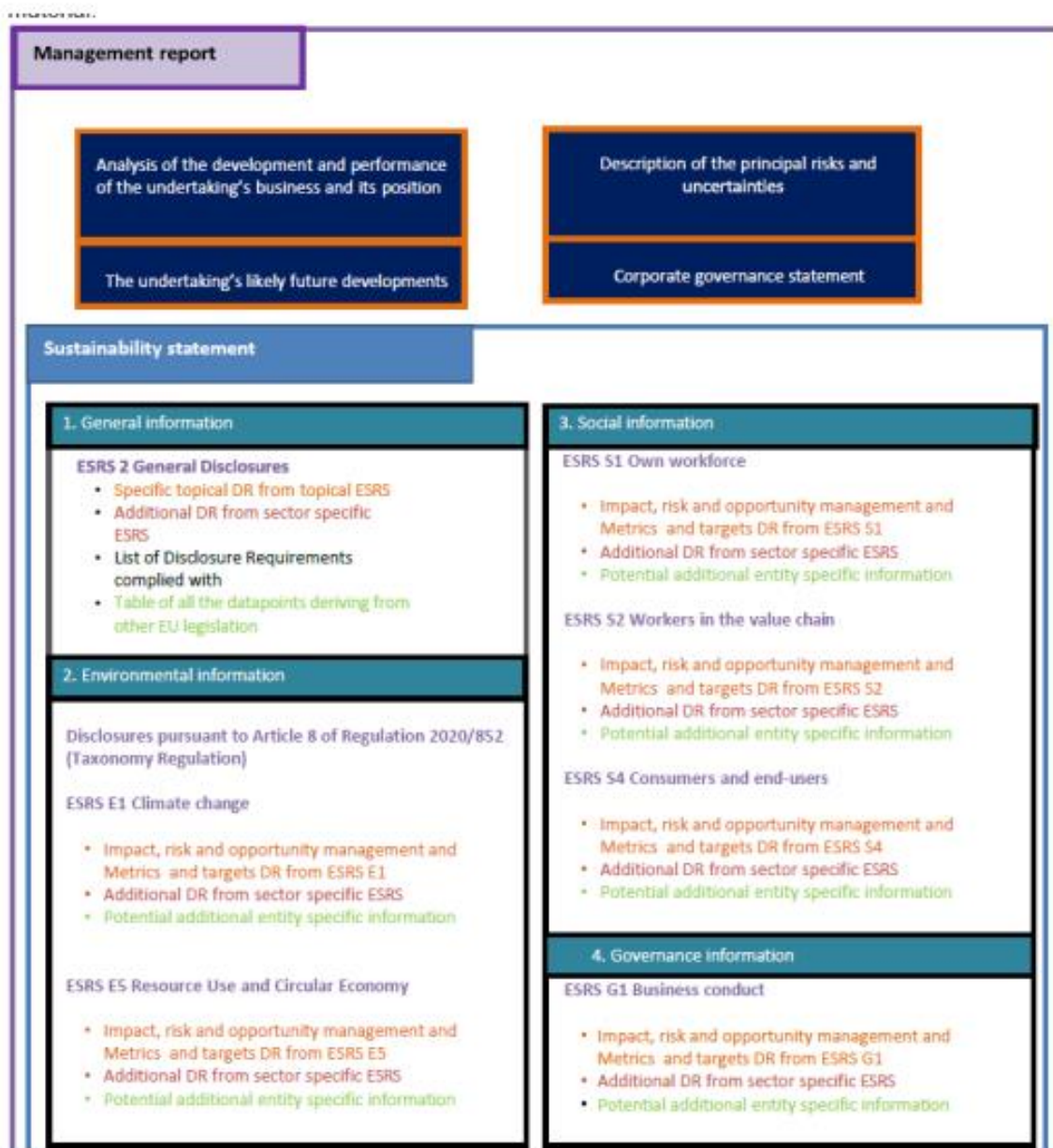
For at bærekraftsinformasjonen skal være kortfattet må det unngås standardisert informasjon som ikke er spesifikk for foretaket. Foretaket må også unngå at informasjonen er unødvendig duplisert, og dette inkluderer informasjon som er gitt i finansielle rapporter. Rapportene skal være konsise, og kun inkludere vesentlig informasjon. Tilleggsinformasjonen skal presenteres i henhold til punkt 113, på en måte som gjør at vesentlig informasjon ikke skjules (ESRS 1, 2023, s. 28).

Videre skal det etter ESRS 1 (punkt 113) skal opplysningene som er relatert til hver av klima- og miljømålene som er definert i taksonomiordningen, presenteres samlet og slik at det kommer tydelig frem i klima- og miljødelen av bærekraftsrapporten (ESRS 1, 2023, s. 16).

ESRS 1 (punkt 115) viser hvordan bærekraftsrapporten skal bygges opp. Rapporten skal bestå av fire deler: Generell informasjon, klima og miljø inkludert opplysninger i henhold til artikkel 8 i forordningen, sosiale forhold og opplysninger om virksomhetsstyring (ESRS 1, 2023, s. 17). Figur 7 nedenfor viser et eksempel på hvordan strukturen i bærekraftsrapportering vil bli etter ESRS.

Appendix F: Example of structure of ESRS sustainability statement

This appendix complements ESRS 1. It provides a non-binding illustration of the structure of the **sustainability statement** outlined in section 8.2 of this Standard. In this illustration, the undertaking has concluded that biodiversity and ecosystems, pollution, and affected communities, are not material.



Figur 77: Eksempel struktur av bærekraftsrapportering etter ESRS (ESRS 1, 2023, s. 34)

Dobbel vesentlighet

Som presentert i kapittel 2, skal alle rapporteringspliktige foretak etter ESRS 1 rapportere om bærekraftsinformasjon med utgangspunkt i prinsippet om dobbel vesentlighet. Prinsippet har to dimensjoner; vesentlig påvirkning og finansiell vesentlighet. Et bærekraftstema regnes som vesentlig dersom det oppfyller kriteriene for en eller begge dimensjonene (Deloitte, 2024, s. 14). Vesentlig påvirkning innebærer virksomhetenes vesentlige påvirkning på ytre forhold. Dersom en påvirkning

blir ansett som vesentlig, skal den tas i betraktning, uavhengig om den har en finansiell påvirkning eller ikke (ESRS 1, 2023, s. 7).

Når påvirkning, risiko eller mulighet skal identifiseres i en virksomhets verdikjede, skal det legges vekt der det er mest sannsynlig at de oppstår. Dette skal baseres på relevante faktorer som hvilke aktiviteter, forretningsrelasjoner, geografi eller andre faktorer som kan være vesentlige (ESRS 1, 2023, s. 7).

Verdikjede

Det skal i ESRS 1 pkt. 63 rapporteres om hele verdikjeden i selskapet bærekraftsrapport. Dersom foretaket har forsøkt å innhente informasjonen fra verdikjeden uten å lykkes, er det tillatt å bruke estimater av påvirkningen etter punkt 69 i ESRS 1 (ESRS 1, 2023, s. 11).

4.2.2 – ESRS 2

ESRS 2 er den andre av de to tverrgående standardene, og inneholder generelle opplysningskrav som gjelder for alle foretak uavhengig av bransje. Kravene som følger ESRS 2 dekker alle bærekraftstema; klima og miljø, sosiale forhold og virksomhetsstyring. Sammen med de andre tematiske standardene, definerer bærekraftstemaene de datapunktene det skal rapporteres ette. Disse er virksomhetsstyring, påvirkning, mål, styring av risiko, strategi og muligheter (Deloitte, 2024, s. 11).

ESRS 2 er strukturert i fem hovedområder:

1. Grunnlag for utarbeidelse av rapporten
2. Virksomhetsstyring
3. Strategi
4. Håndtering av påvirkninger, risikoer og muligheter, samt
5. Beregninger og mål (ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES, 2023, ss. 1-2).

Nedenfor gis det en kort sammenfatning av opplysningskravene i hvert område.

Grunnlag for utarbeidelse

Grunnlag for utarbeidelse fremsetter to opplysningskrav: BP-1 og BP-2. Formålet med opplysningskravene er å gi en bedre forståelse av hvordan foretaket utarbeider sin bærekraftsrapport, og gi et bedre grunnlag for å forstå effekten av spesifikke omstendigheter knyttet til en gitt virksomhet (EFRAG, 2023, ss. 2-3).

Opplysningskravet BP-1 skal gi innsikt i omfanget av konsolidering, informasjon om verdikjeden, og om foretaket har benyttet seg av muligheten til å utelate informasjon (ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES, 2023, ss. 2-3).

Formålet med opplysningskravet BP-2 er å gi forståelse for effekten av spesifikke omstendigheter rundt forberedelsen av bærekraftsrapporten (ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES, 2023, ss. 2-3).

Virksomhetsstyring

Formålet med opplysningskravene om virksomhetsstyring er å gi en forståelse for virksomhetens styringsprosesser, styringskontroller og de prosedyrene som er etablert for å kunne overvåke, håndtere og føre tilsyn på bærekraftsområdet. Virksomhetsstyring innebærer fem krav: GOV-1 Administrasjonen, ledelsen og tilsynsorganers roller. GOV-2 handler om informasjonen gitt til og bærekrafttemaer som er behandlet av foretakets administrasjon, ledelse eller tilsynspersoner. GOV-3 omhandler integrering av bærekraftsrelaterte ytelser i belønningssystemer. GOV-4 Uttalelser om «due diligence», og til slutt GOV-5 Risikostyring og internkontroll for bærekraftsrapportering (ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES, 2023, ss. 5-8).

Strategi

Opplysningskravene om strategi har som formål å gi forståelse for følgende punkter:

1. Foretakets strategi som er relatert til eller påvirket av bærekraftsforhold i forretningsmodellen og verdikjeden.
2. Hvordan interessentene og deres synspunkt er tatt i betraktning i strategien og forretningsmodellen.
3. Utfallet av foretakets vurdering av vesentlig påvirkninger, risikoer og muligheter, inkludert hvordan foretaket tar dette for seg i strategien og forretningsmodellen.

Strategidelen er delt inn i tre opplysningskrav: SMB-1 strategi, forretningsmodell og verdikjeden. SMB-2 interesser og synspunkter fra interessenter. SMB-3 vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter og samspillet med strategien og forretningsmodellen (EFRAG, 2023, s. 8).

Påvirkning-, risiko- og mulighetsstyring

Formålet med opplysningskravene innen påvirkning-, risiko- og mulighetsstyring er å danne forståelse på to områder som skal inkluderes i bærekraftsrapporten: Forståelse for prosessene ved å identifisere

vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter, og forståelse for at den informasjonen som blir utarbeidet ut fra dobbelt vesentlighetsprinsippet. Påvirkning, risiko og mulighetsstyring har to opplysningskrav. Det første kravet - IRO-1 - er en beskrivelse av prosessen ved å identifisere og vurdere vesentlig påvirkninger, muligheter og risikoer. Det andre kravet - IRO-2 - sørger for at foretakene rapporterer i tråd med opplysningskravene i European Sustainability Reporting Standards (ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES, 2023, s. 12).

Beregninger og mål

Formålet med opplysningskravene er å fastsette minimumskrav til rapportering som skal inkluderes ved offentliggjøring av informasjon om beregninger og mål av vesentlige bærekraftsforhold. Opplysningskravene skal inkluderes i relevante temaspesifikke standarder fra European Sustainability Reporting Standards (ESRS), og skal anvendes i utarbeidelsen av opplysningskrav som er relevant for foretaket. Dersom foretaket ikke kan gi opplysninger om informasjonen om mål som kreves under de temaspesifikke standardene, skal dette informeres om. Det må da oppgis en grunn til hvorfor det ikke er vedtatt mål, og det skal offentliggjøres en tidsramme for når de forventer å ha vedtatt dem. Beregninger og mål omfatter to opplysningskrav: MDR-M – beregninger i relasjon til vesentlig bærekraftsvurderinger, og MDR-T – måling av effektiviteten av retningslinjene og tiltak gjennom målsettinger (EFRAG, 2023, s. 15).

4.3 – Temaspesifikke standarder

De temaspesifikke standardene er inndelt i tre hovedgrupper: Miljø og klima, sosiale forhold og virksomhetsstyring. I dette delkapittelet vil standardene for miljø og klima (E-2 til E-4) bli redegjort for. De temaspesifikke standardene om sosiale forhold (S-1 til S-4) og virksomhetsstyring (G-1), samt standardene om miljø og klima - E1 «Climate change» og ESRS E5 «Resource use and circular economy» - vil ikke bli omtalt.

Miljø/klima (E- Environmental)

De temaspesifikke standardene om miljø og klima regulerer hvordan foretakene skal rapportere informasjon som er knyttet til miljø og klima. Standardene omfatter: tiltak for å forhindre klimaendringer, tilpasninger til klimaendringene, vann- og marine ressurser, forurensning, naturmangfold, økosystemer og bruk av ressurser og sirkulær økonomi (PWC, u.d.).

4.3.1 – ESRS E2 Pollution

ESRS E2 dekker områdene forurensning av luft, vann og jord. Foretakene skal redegjøre for potensiell eller eksisterende positiv eller negativ påvirkning på disse områdene. Det må redegjøres for hvilke tiltak som er iverksatt for å forhindre eller begrense potensielle negative virkninger. Resultatet av tiltakene iverksatt skal redegjøres for. Det skal også gis informasjon om hvilke risikoer og muligheter for forurensningen som foreligger (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 1).

Foretaket må redegjøre for prosessene som er etablert for å identifisere og vurdere en vesentlig påvirkning, risiko eller mulighet. Det skal gis informasjon om hvorvidt de enkelte lokasjonene og aktivitetene er kontrollert. Dette skal muliggjøre identifisering av de faktiske og potensielle forurensningsrelaterte påvirkninger, risikoer og muligheter i egen virksomhet og i verdikjeden. Ved gjennomføring av slike kontroller må det opplyses om hvilke metoder, antagelser, og verktøy som er brukt i kartleggingen. Det skal også redegjøres for hvordan foretaket har utført konsultasjoner, spesielt med berørte parter (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 3).

E2-1 Retningslinjer relatert til forurensning

Foretaket må beskrive hvordan interne retningslinjer for håndtering av vesentlig påvirkning, risiko og mulighet relatert til forebygging og kontroll av forurensning er utviklet. Formålet med dette kravet er å skape en forståelse for hvordan foretakets retningslinjer håndterer identifisering, vurderinger, håndtering, og eller utbedring av vesentlige miljørelaterte påvirkninger, risikoer og muligheter (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 3).

Tiltak for å redusere negative påvirkninger relatert til forurensning av vann, jord og luft skal i så fall omfatte foretaket selv og verdikjeden i sin helhet. Dette inkluderer forebygging og kontroll, samt å bytte ut eller minimere bruk av potensielt skadelige stoffer og utfasing av skadelige stoffer (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 3).

E2-2 Tiltak og ressurser relatert til forurensning

Foretaket skal offentliggjøre forurensningsrelaterte tiltak og ressursene som er fordelt på implementering av tiltakene. Formålet med opplysningskravet er å forstå sentrale tiltak som er vedtatt eller planlagt iverksatt for å kunne oppnå mål og målsetninger som er satt i retningslinjene relatert til forurensning (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 4). Beskrivelser av forurensningsrelaterte handlingsplaner og ressurser skal inkludere informasjon om hvordan foretaket forholder seg til

reduksjonshierarkiet, som er «[a]void, reduce, restore, regenerate and transform» (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 4).

E2-3 Virksomhetens mål relatert til forurensning

Foretaket skal offentliggjøre fastsatte mål om forurensning. Målene skal angi forurensingen av belastede vannressurser, og hvordan den kontrolleres og forebygges. Det skal også redegjøres om målene som er satt og presentert er obligatoriske eller om de er frivillige (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 4).

E2-4 Forurensning av luft, vann og jord.

Foretaket skal offentliggjøre informasjon om forurensningen som forårsakes gjennom virksomhetens aktivitet. Dette innebærer også mikroplastikk som genereres og brukes. Målet med dette opplysningskravet er at brukerne skal forstå hvordan foretakets aktivitet forurenser vann, og hvordan foretaket genererer og bruker mikroplastikk.

Informasjonen som offentliggjøres skal settes i en konkret sammenheng og beskrive forandring over tid. Dette innebærer målemetodene og den prosessen som er anvendt for å samle inn data for forurensningsrelatert regnskapsføring og rapportering, inkludert hvilke data som er nødvendig og kildene til informasjonen. Den antatte finansielle påvirkningen av den miljømessige vesentligheten relatert til risiko og muligheter skal også offentliggjøres (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 5).

Relevante opplysningskrav

I kapittel 3 redegjorde vi for miljøutfordringer med oppdrettsnæring, og en relevant miljøutfordring i lys av ESRS E2 er utslipp av kobber. Nedenfor følger det en sammenfatning av opplysningskravene knyttet til forurensning av vann.

- «ESRS 2 IRO-1: En beskrivelse av prosessene for å identifisere og vurdere vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter forbundet med forurensning.
- E2-1: Virksomhetens policy for håndtering av vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til forebygging og kontroll av forurensning
- E2-2: Tiltak knyttet til forurensning og avsatte ressurser til gjennomføring
- E2-3: Virksomhetens mål relatert til forurensning.» (Deloitte, 2024, s. 26)
- E2-4 skal det opplyses om «[...] Miljøgifter som virksomheten slipper ut gjennom egen virksomhet til luft vann og jord, samt mikroplasten den genererer eller bruker» (Deloitte, 2024, s. 26). Miljøgiftene

som skal rapporteres på fremgår av “[...] Annex II of Regulation (EC) No 166/2006 of the European Parliament and of the Council 1” (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 5).

4.3.2 – ESRS E3 Water and marine resources

Formålet med ESRS E3 er å gi brukerne av bærekraftsrapporten forståelse for:

1. Hvordan selskapet påvirker vann- og marine ressurser og hvordan det potensielt kan påvirke disse ressursene.
2. Nødvendigheten av ulike tiltak som er gjennomført og hvilken effekt disse har for å forebygge og redusere både faktiske og potensielle negative påvirkninger på vann- og maritime ressurser. Dette inkluderer tiltak for å kutte vannforbruket.
3. Hvordan og i hvilken grad foretaket bidrar til EUs grønne givs ambisjoner om rent vann og naturmangfold. Det skal også gis innblikk i hvordan foretaket bidrar til en bærekraftig blå økonomi og fiskerisektor, og respekterer de globale miljømessige begrensningene.
4. Foretakets planer om og kapasitet til å tilpasse strategi og forretningsmodell for å sikre et bærekraftig vannforbruk. Planene utformes med sikte på en langsiktig beskyttelse av tilgjengelig vannressurser, beskyttelse av økosystemer og gjenoppretting av ferskvann og marine habitater.
5. «Vesentlige risikoer og muligheter virksomheten har som følge av påvirkning på eller avhengighet av vann og marine ressurser, hvor store disse risikoene og mulighetene er, og hvordan virksomhetene håndterer dem» (Deloitte, 2024, s. 27).
6. «Finansielle konsekvenser som følge av virksomhetens påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til vann og marine ressurser» (Deloitte, 2024, s. 27) (ESRS E3 WATER AND MARINE RESOURCES, 2023, ss. 1-2).

Relevante opplysningskrav

I kapittel 3 redegjorde vi for oppdrettsnæringens miljøutfordringer, og dermed er relevante miljøutfordringer for ESRS E3 vann- og marine ressurser lakselus og dødelighet/overlevelse av oppdrettsfisk. Nedenfor følger det en sammenfatning av de relevante opplysningskravene knyttet til forurensning av vann.

- «ESRS 2 IRO-1: En beskrivelse av prosessene for å identifisere og vurdere vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til vann og marine ressurser
- E3-1: Virksomhetens policy for håndtering av vesentlige påvirkninger, risiko og muligheter i forbindelse med vann og marine ressurser

- E3-3: Virksomhetens mål relatert til vann og marine ressurser.
- E3-5: Forventede finansielle konsekvenser av vesentlige risikoer og muligheter relatert til vann og marine ressurser» (Deloitte, 2024, s. 28).

4.3.3 – ESRS E4 «Biodiversity and ecosystems»

Foretaket skal offentliggjøre informasjon som gjør det mulig for brukerne av bærekraftsinformasjonen å forstå hvordan foretaket påvirker naturmangfold og økosystemer. Dette inkluderer i hvilken grad selskapet bidrar til forverring og tap av naturmangfold og økosystemer. Det skal tas med hvilke handlinger som er gjort og hvilke resultater de har hatt for å forebygge eller begrense vesentlige negative faktiske eller potensielle påvirkninger. Foretaket skal også informere om handlingene har bidratt til å beskytte og gjenoppbygge naturmangfold og økosystemer. Det skal redegjøres for risikoene og mulighetene foretakets handlinger medfører. Dette innebærer også planene og kapasiteten foretaket har for å tilpasse strategien og forretningsmodellen, slik at disse er innenfor planetens tålegrense relatert til integriteten i biosfæren. Slik som i ESRS E3 skal det tas hensyn til vesentlige risikoers natur og omfang. I motsetning til ESRS E3, skal det etter ESRS E4 tas hensyn til naturmangfold og økosystemer. Rapporteringen etter ESRS E4 skal gi en forståelse av finansielle konsekvenser som følge av foretakets vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter på kort, medium og lang sikt, knyttet til naturmangfold og økosystemer (ESRS E4 BIODIVERSITY AND ECOSYSTEMS , 2023, ss. 1-2).

Relevante opplysningskrav

I kapittel 3 ble det redegjort for miljøutfordringer med oppdrettsnæringen i Norge. Relevante miljøutfordringer for ESRS E4 naturmangfold og økosystem er rømming av oppdrettslaks, lakselus og dødelighet/overlevelse av oppdrettsfisk. Nedenfor følger det en sammenfatning av opplysningskravene knyttet til naturmangfold og økosystem.

- «E4-1: Virksomheten skal beskrive hvordan dens påvirkning på naturmangfold og økosystem, risikoer og muligheter resulterer av og medfører tilpasning av strategi og forretningsmodell.
- ESRS 2 IRO-1: Beskrivelse av prosesser for å identifisere og vurdere vesentlig påvirkning, risikoer, risikoer og muligheter for naturmangfold og økosystem.
- E4-2: Virksomhetens policy for håndtering av vesentlig påvirkning, risikoer og muligheter knyttet til naturmangfold og økosystemer
- E4-3: Tiltak virksomheten iverksetter for naturmangfold og økosystemer og ressursene som er avsatt til gjennomføring.

- E4-5: Indikatorer relatert til vesentlig påvirkning på naturmangfold og økosystem.
- E4-6: Forventede finansielle konsekvenser av vesentlig risiko og muligheter knyttet til naturmangfold og økosystem» (Deloitte, 2024, s. 30).

4.4 – Sektorspesifikke standarder

Sektorspesifikke standarder er utsatt med to år til juni 2026. Utsettelsen er begrunnet med at selskapene skal få bedre tid til å implementere de generelle standardene. Europaparlamentet var enig med EU-kommisjonen om en utsettelse, men ønsker fortsatt at de sektorspesifikke standardene publiseres når de er ferdig. Europaparlamentet påpeker at disse er viktige for investorer, da de sektorspesifikke standardene skal muliggjøre sammenlignbarhet mellom selskapene (Wilsgaard, 2024). Figur 8 nedenfor viser oversikten over fremdriften til de sektorspesifikke standardene.

Sector Specific draft Standards:

Currently, EFRAG's priority is on the implementation work on the sector-agnostic ESRS. Nonetheless, EFRAG will continue the developments on sector-specific standards. The calendar for standards, as well as an indication of the phase they are currently on, is shown below.

Sector	Current phase	Next step	Expected start of next phase
Oil and Gas	Early Draft - Approval	SRB discussion (TBD*)	Not scheduled
Coal, Quarries and Mining	Early Draft - Approval	SRB discussion (TBD*)	Not scheduled
Road Transport	Early Draft - Validating	Not scheduled	Not scheduled
Agriculture, Farming and Fisheries	Early Draft - Drafting	Not scheduled	Not scheduled
Motor Vehicles	Early Draft - Research	Not scheduled	Not scheduled
Energy Production and Utilities	Early Draft - Research	Not scheduled	Not scheduled
Food and Beverages	Early Draft - Research	Not scheduled	Not scheduled
Textiles, Accessories, Footwear and Jewellery	Early Draft - Research	Not scheduled	Not scheduled

* TBD- Date to be determined

Any decisions taken to start new sector work will be published on this page.

Figur 8: Fremdriftsplan for sektorspesifikke standarder (EFRAG sector specific ESRS)

4.5 – Oppsummering

Vi har i kapittel 4 sett på European Sustainability Reporting Standards (ESRS) med hovedfokus på standardene som omfatter miljøutfordringer som kan knyttes opp mot oppdrettsnæringen. ESRS 1 introduserer det konseptuelle rammeverket og beskriver utdypende hva som menes med de forskjellige begrepene som er knyttet til informasjonskvalitet. Vi har valgt å se nærmere på det dobbelte vesentlighetsprinsippet og informasjonskvaliteten, med særlig vekt på sammenlignbarhet, pålitelighet og relevans. ESRS 2 tar for seg opplysningskravene som gjelder alle foretak, uavhengig av

bransje, og for alle bærekrafttemaer. Vi har sett på opplysningskravene i ESRS 2 og hvilket formål de skal oppfylle.

Vår oppgave har søkelys på miljøutfordringer oppdrettsnæringen har, og vi har derfor valgt å gi en mer detaljert beskrivelse av ESRS E2 fordi den omhandler forurensning av vann, jord og luft. Vi har fokusert på forurensning av vann, fordi oppdrettsnæringen hovedsakelig foregår i åpne merder i havet. Vi vil i analysen vår i kapittel 6 se nærmere på hvordan selskapene rapporterer om miljøutfordringer, som forurensning av vann. Standarden ESRS E3 omfatter vann- og marineressurser, og vi vil også her se på hvordan selskapene rapporterer i dag med søkelys på de nye kravene i standarden. Ved gjennomgåelse av ESRS E4 Naturmangfold og økosystemer har vi sett på hvilke opplysningskrav som vil være relevant for oppdrettsnæringen å rapportere på fremover.

I kapittel 5 redegjør vi for metodene som anvendes i denne oppgaven, mens vi i kapittel 6 ser nærmere på hvordan selskapene rapporterer i dag. Videre i kapittel 7 drøfter vi resultatene av analysen opp mot opplysningskravene som er relevante for miljøutfordringer i oppdrettsnæringen og som vil bli omfattende og detaljert regulert gjennom de nye kravene og standardene fra EU.

Kapittel 5 – Metode

I dette kapitlet presenterer vi de forskningsmetodene og fremgangsmåtene som denne oppgaven anvender. Forskningsmetoder, eller samfunnsvitenskapelige metoder, er en fremgangsmåte for innsamling og analyse av data med formål å besvare en problemstilling. Det er to hovedkategorier; kvalitativ metode og kvantitativ metode (Grønmo, 2021). Kvalitativ metode egner seg når forskningsspørsmålet krever at man undersøker enkelte hendelser eller fenomen, mens kvalitativ metode egner seg dersom formålet med forskningen er å generalisere konklusjonen. I kvalitativ metode er også datainnsamlingen og dataanalysen svært viktig for hvordan forskningsspørsmålet besvares (Grønmo, 2023). I det følgende gjør vi rede for hvilke valg vi har tatt underveis i arbeidet med å best besvare vår problemstilling.

5.1 – Valg av metode

For å besvare problemstillingen vår, må eksisterende rapporteringskrav og hvordan store norske foretak innen fiskeoppdrett rapporterer etter disse, undersøkes. I tillegg må vi kartlegge omfanget av endringene i lovkravene til bærekraftsrapporteringen i de kommende ESRS-standardene. Vi har valgt å benytte oss av kvalitativ metode for å best besvare vårt forskningsspørsmål, da endringen vi undersøker er av en såpass kompleks art at det krever omfattende kunnskap om eksisterende og kommende rapporteringskrav. For å best besvare problemstillingen anvender vi juridisk metode, dokumentanalyse og intervju, mens vi bruker deskriptivt design for å beskrive bærekraftsrapporteringens status quo. På denne måten har vi gjort en metodetriangulering. Metodetriangulering kan gi en nyansert forståelse av rapporteringen og styrke tilliten til både metodene og resultatene vi har fått (Grønmo, 2004, s. 68).

5.2 – Valg av analyseenheter

Dagens rapporteringskrav i regnskapsloven § 3-3c gjelder kun for store foretak. Endringen av rapporteringskravene vil dermed kun gjelde for store foretak. Vi har i denne oppgaven valgt å se på store foretak i oppdrettsnæringen. Store oppdrettsselskaper er vår analyseenhet (Grønmo, 2004, s. 93). Vi valgte oss ut de tre største oppdrettsselskapene i Norge; Mowi, SalMar og Lerøy Seafood. Disse ble valgt fordi de er størst. Denne fastsettelsen av analyseenheter kan ha betydning for resultatenes reliabilitet. Dette vil bli drøftet senere i oppgaven.

5.3 – Deskriptivt design

Et forskningsdesign er hvordan forskeren planlegger å innhente og utnytte dataene i løpet av forskningsprosjektet (Grønmo, Kåss, & Hem, 2024). Dette innebærer i vår oppgave en analyse av dagens situasjon for rapportering av miljøforhold ved store norske foretak innen oppdrettsnæringen; et såkalt deskriptivt design (Stoltenberg, 2022). For å gi en god illustrasjon av hvordan situasjonen er, har vi analysert årsrapportene fra 2022 til de tre utvalgte selskapene, og vi har gjennomført et intervju med en representant for selskapet Mowi ASA.

5.4 – Innsamling av data

Det skilles normalt mellom to typer data; primærdata og sekundærdata. Primærdata er som regel selvprodusert data – empiri med direkte tilknytning til forskningsspørsmålet og undersøkelsene som blir gjort. Sekundærdata er som regel data innhentet fra andre kilder, men som likevel anses som relevante for forskningsspørsmålet. I arbeidsprosessen vår har vi gjennom dokumentanalyse og juridisk metode innhentet sekundærdata. Vi har undersøkt lover og forarbeider og standarder, og vi har analysert de utvalgte selskaperes årsrapporter for 2022. Vi innhentet også primærdata ved å gjennomføre et intervju med en informant i Mowi ASA.

5.5 – Juridisk metode

Å kartlegge dagens rapporteringssituasjon og hvordan denne forventes å endre seg, er helt sentrale elementer i denne oppgaven. Juridisk metode er læren om å finne, tolke og bruke relevante rettskilder til å ta stilling til en problemstilling (Boe, 2024). Metoden har vært viktig for å kunne gjøre denne kartleggingen, da endringen i rapporteringskrav er en lovendring. Endringene i rapporteringskravene som forventes å bli innført med EUs bærekraftsdirektiv står sentralt i oppgaven. Den juridiske metoden vi har benyttet oss av består av å presentere, tolke og drøfte regnskapsloven, forarbeidene til lovendringsforslagene for bærekraftsrapportering (NOU 2023: 15), lov om akvakultur (NOU 2023: 23) samt EUs rapporteringsstandarder (ESRS). Vi har også supplert med stortingsproposisjoner der det har vært hensiktsmessig, og disse inngår også i materialet som er anvendt i den juridiske metoden. Vi har så benyttet oss av de (hittil) publiserte standardene i European Sustainability Reporting Standards (ESRS), slik de er presentert i kapittel 4. Her har vi gjort en avgrensning og foretatt en mer detaljert gjennomgåelse av de standardene som vi mener er mest relevant for oppdrettsnæringen. Å tolke standardene er en viktig del av å forstå hvordan bærekraftsrapporteringen vil endre seg de kommende årene.

5.6 – Dokumentanalyse

I vår oppgave har målet vært å kunne si noe om dagens og fremtidens bærekraftsrapportering. For å få til dette har vi gjennomført dokumentanalyse, som er en systematisk gjennomgang av dokumenter, for å hente data som er relevante i besvarelsen av problemstillingen (Grønmo, 2004, s. 175).

Dokumentene vi har analysert er årsrapportene for 2022 fra de tre selskapene som ble presentert i kapittel 1; Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group. For å kunne utføre en systematisk analyse av årsrapportenes innhold som var relevant for vår problemstilling, har vi utviklet et eget forskningsinstrument, med 5 parametere. Parameterne er utarbeidet med bakgrunn i de miljøpåvirkningene oppdrettsnæringen står for slik de ble redegjort for i kapittel 3 og med henblikk på de nye kravene næringen vil møte i sin bærekraftsrapportering og som ble gjennomgått i kapittel 4. Disse har også dannet grunnlaget for analysen som har blitt gjennomført i kapittel 6.

5.7 – Dybdeintervju

Som en tredje metode valgte vi å gjennomføre et dybdeintervju. Av NOU 2023: 15 ble det klart at status quo for bærekraftsrapportering hos store foretak i Norge har vært preget av en frihet som vanskeliggjør sammenlignbarheten mellom foretakenes årsrapporter (NOU 2023: 15, s. 26).

Intervjuets siktemål har derfor vært å underbygge og nyansere våre funn om dagens bærekraftsrapportering. Den skulle også bidra med nyttig og nyanserende innsikt i hvordan endringen i rapporteringskravene vil påvirke bransjen og sammenlignbarheten mellom årsrapportene. Vi gjennomførte ett intervju. Intervjuobjektet var en representant for oppdrettsselskapet Mowi ASA, som har lang erfaring med selskapets bærekraftsrapportering. Det ble gjort opptak av intervjuet, som ble transkribert i etterkant. I forkant av intervjuet ble det utformet en intervjuguide. Intervjuguiden ble utformet ut fra den innsikten vi hadde tilegnet oss om bransjen og om de nye kravene. Vi var opptatt av å få mer innsikt i hvordan Mowi har rapportert generelt og ved å se på de parameterne vi har utviklet. Vi brukte også intervjuobjektet vårt til å få innsikt i fremtidige rapporteringskrav og sammenlignbarhet. Intervjuguiden og sammendraget av transkriberingen er lagt ved oppgaven.

5.8 – Validitet og reliabilitet

I ethvert forskningsprosjekt er datakvaliteten noe som hele tiden må vurderes. Valgene som har blitt tatt på veien, fra utarbeidelse av problemstilling til dataanalysen, påvirker dataenes og dermed også funnenes validitet og reliabilitet. For å besvare problemstillingen vår på en tilfredsstillende måte har vi vært nødt til å ta mange valg knyttet til fremgangsmåte.

Validitet knytter seg til om hvorvidt dataene vi har hentet måler det de skal måle (Grønmo, 2004, s. 241). Vår oppgave har i stor grad basert seg på data hentet fra selskapenes årsberetninger for 2022,

relevante lover og deres forarbeider, samt European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Vi har vurdert at de nevnte kildene i stor grad har vært egnet til å besvare vår problemstilling. Dette styrker dataenes validitet.

Reliabilitet er et begrep som brukes om i hvilken grad et forsøk kan gjentas, og gi samme resultat (Grønmo, 2004, s. 242). I prosessen med å utvikle parametere som forskningsinstrument har det blitt gjort noen valg som kan redusere dataenes reliabilitet. Disse valgene har knyttet seg til hvilke påvirkningsfaktorer som er å anse som de viktigste, basert på NOU 2023: 23, Veterinærinstituttets fiskehelse rapport for 2022 og Havforskningsinstituttets risikoreport for norsk fiskeoppdrett i 2023. Vi har, på bakgrunn av disse kildene, vurdert at parameterne som har blitt brukt er de som er mest hensiktsmessige, og dermed har utelukket påvirkningsfaktorer som knytter seg til enkelte produksjonsområder. Dette har redusert våre datas reliabilitet. Vårt valg av analyseenheter kan også påvirke resultatenes reliabilitet. Våre analyseenheter er ikke de eneste store foretakene i norsk oppdrettsnæring, og et annet utvalg kunne dermed påvirket resultatene. Dette har også vært med på å redusere reliabiliteten.

5.9 – Kapittelkonklusjon

I dette kapittelet har vi gjort rede for de valg av metoder som er brukt i denne oppgaven. Oppgaven er besvart ved bruk av kvalitativ metode, og det er brukt metodetriangulering for å nyansere funnene våre. Vi har brukt juridisk metode gjennom å tolke lover og forarbeid, og gjennom tolkning av de publiserte standardene fra EU som vi har ansett som mest relevante. I vår analyse av årsrapportene har vi gjennomført dokumentanalyse basert på vårt forskningsinstrument i form av analyseparametere. Vi gjennomførte også et dybdeintervju med et intervjuobjekt som jobber i Mowi ASA. I utarbeidelsen av intervjuguiden la vi vekt på å søke å få informasjon om både våre parametere og selskapets syn på sammenlignbarhet mellom årsrapporter i tiden fremover.

Kapittel 6 – Analyse av bærekraftsrapporteringen til selskapene Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA for 2022

Dette kapitlet omhandler en innholdsanalyse av årsrapportene til Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA for 2022. Punkt 6.1 redegjør for hvilke parametere analysen av årsrapportene er basert på og hvorfor vi har utviklet disse parametere. Deretter ser vi i punkt 6.2 på hvordan vi anvender begrepet sammenlignbarhet, før vi presenterer de tre selskapene. Delkapittel 6.3 beskriver selve analysen, og er strukturert slik at parametere blir gjennomgått med en egen delkonklusjon. Til slutt kommer det en hovedkonklusjon av funnene i innholdsanalysen.

6.1 – Parametere i analysen

I kapittel 1 kom det frem at bærekraftsinformasjon stadig blir mer aktuelt. Interessenter har et endret risikobilde og økt bevissthet om de mulige finansielle konsekvenser av risikoene. Dette medfører at informasjonskvaliteten må være bra nok og i samsvar med lovgivninger og standarder. Informasjonen må med andre ord være relevant, fullstendig, nøytral, verifiserbar, og sammenlignbar. I NOU-en om bærekraftsrapportering kommer det frem at dette ikke er tilfellet med den bærekraftsinformasjonen som gis i dag. Dagens standarder gir ikke god nok informasjon, og det er også slik at bærekraftsrapportene ikke er sammenlignbare og ikke anses å være tilstrekkelig pålitelig (NOU 2023: 15, ss. 26-27). Kapittel 2.3 om bærekraftsrapportering påpeker at brukerne av bærekraftsrapporter i dag er mer enn bare investorer og långivere. Brukere av bærekraftsrapporter er *«forretningsforbindelser, ansatte, myndigheter, politikere, forbrukere, frivillige organisasjoner og det øvrige sivilsamfunnet»* (NOU 2023: 15, s. 8). Når vi i innholdsanalysen omtaler brukerne av bærekraftsrapporter/årsrapporter er det fokus på alle brukerne, ikke bare investorer.

Mowi, SalMar, Lerøy Seafood bruker Global Reporting Initiative-standarden (GRI) ved utforming av bærekraftsrapportering. GRI-standarden er laget med den hensikt å utforme et felles språk for å formidle virksomhetens påvirkning på miljø og sosiale forhold. Standarden setter krav og anbefalinger til formidlingen, og inneholder også veiledninger som virksomhetene kan bruke. I NOU-en om bærekraftsrapportering ble det indentifisert flere problemer med dagens rapportering om bærekraftsforhold, slik vi har redegjort for i kapittel 1 og 2. Et av disse problemene er at selskaper i stor grad kan velge hvilken informasjon de ønsker å inkludere i bærekraftsrapportene (NOU 2023: 15, s. 27). Informasjonen som blir rapportert kan for eksempel bli formulert og strukturert forskjellig, den kan også være publisert ulike steder. I kapittel 4 ble det nye kravet til struktur av rapportering etter European Sustainability Reporting Standards (ESRS) gjennomgått. Den første analyseparameteren

omhandler hvor den ikke-finansielle informasjonen er plassert og hvordan selskapene strukturerer sin bærekraftsrapportering. Denne parameteren vil gi informasjon om hvordan strukturen i bærekraftsrapporteringen er i dag og hvordan den kan endres med EUs nye bærekraftsdirektiv.

I kapittel 3 ble det identifisert forskjellige miljøutfordringer oppdrettsnæringen har. Å analysere hvordan selskapene rapporterer de mest sentrale miljøutfordringene kan gi et innblikk i hvilken grad rapportene er sammenlignbare. Det kan også gi innsikt i deres pålitelighet. Overlevelse i merdene ble trukket frem som en utfordring for oppdrettsselskapene. I 2023 var dødeligheten for oppdrettslaks i merder 16%, og selskapene i oppdrettsnæringen jobber kontinuerlig med å redusere dødeligheten i sine oppdrettsanlegg (Sommerset, et al., 2023, s. 18).

En annen utfordring som ble påpekt i kapittel 3 er rømming av oppdrettsfisk. Kryssing av villfisk og rømt oppdrettsfisk kan ha betydelig påvirkning på villfiskens genetikk. På bakgrunn av denne utfordringen identifisert i kapittel 3, vil det være relevant å se nærmere på hvordan de tre selskapene velger å rapportere om rømming av oppdrettsfisk. Den fjerde parameteren blir derfor hvordan selskapene rapporterer om rømming av oppdrettslaks.

I produksjonen er lakselus et av de største problemene oppdrettsnæringen står ovenfor i dag. Oppdrettsnæringen bruker store ressurser på å minimere påvirkningen lakselus har på produksjonsfisken. Oppdrett som foregår i åpne merder gjør også at villaksen kan smittes gjennom nøtene, og lakselus blir dermed også et problem for den naturlige forekomsten av laks. Tallene på antall lus av hunkjønn per fisk vil være en god indikator for interessenter, ettersom det kan si noe om hvor godt merdene driftes. Slik informasjon spiller en sentral rolle for interessenter når beslutninger skal tas. Utfordringene ovenfor er sentrale i virksomheten til oppdrettsselskapene, og innholdsanalysen ser derfor videre på hvordan selskapene rapporterer om dødelighet/overlevelse og lakselus.

I kapittel 3 ble også kobberutslipp identifisert som en utfordring oppdrettsselskapene møter. Oppdrettsselskapene impregnerer merdene med kobber. Når merdene må renses vil det forekomme utslipp av kobber til miljøet rundt oppdrettsanleggene. Norske oppdrettsselskap slipper totalt ut rundt 1000 tonn kobber per år (NRK, 2023). Dersom høye doser av kobber blir sluppet ut i havet, kan det ha en skadelig effekt på dyrelivet på havbunnen. Innholdsanalysen vil derfor se nærmere på hvordan de tre selskapene rapporterer om kobber og kobberutslipp.

Ut fra informasjonen fra kapittel 1, 3 og 4, som blir trukket frem i kapittel 6.1 blir parameterne innholdsanalysen tar for seg slik:

1. Hvor er den ikke-finansielle informasjonen plassert, og hvordan strukturerer selskapene sin bærekraftsinformasjon?
2. Hvordan rapporterer selskapene om rømming av oppdrettslaks?
3. Hvordan rapporterer selskapene om dødelighet/overlevelse?
4. Er det forskjell i rapporteringen av lakselus?
5. Hvordan rapporterer de ulike selskapene om kobber og kobberutslipp fra sine oppdrettsanlegg?

For å kunne vurdere om årsrapportene er sammenlignbare, vil delkapittel 6.2 gå inn på definisjonen av sammenlignbarhet. For å besvare hva sammenlignbarhet er benytter vi oss av Røsoks (2020) forskning. Røsok har undersøkt begrepet sammenlignbarhet i finansregnskaper, men vi anser hans definisjon som nyttig for å besvare forskningsspørsmålet.

6.2 – Sammenlignbarhet

Sammenlignbarhet i kontekst av regnskapsrapportering er et uklart begrep som er utfordrende å regulere. Det har medført at forskere og investorer lenge har slitt med å måle graden av sammenlignbarhet mellom finansregnskap (Røsok, 2020, s. 57). Sammenlignbarhet i bærekraftsrapportene har vært et problem i gjeldende lovverk, rskl § 3-3c. Særlig da det åpner for å benytte seg av ulike standarder, og at det ikke har vært tilstrekkelig samsvar mellom standardene. Markedet har heller ikke samlet seg rundt bruken av en standard. Dette kan bidra til at rapporteringsbyrden øker og samtidig bidra til at informasjonen som blir rapportert om har redusert nytte og relevans (NOU 2023: 15, s. 26).

«EU-kommisjonen har pekt på en rekke problemer med dagens rapportering av bærekraftsinformasjon, både fra perspektivet til de som rapporterer og fra brukerne av informasjonen. For brukerne er det for eksempel en utfordring at informasjonen som rapporteres ikke er sammenlignbar eller pålitelig nok.» (NOU 2023: 15, s. 26).

En sammenlignbar og pålitelig bærekraftsrapport gir interessentene den informasjonen de trenger for å ta et opplyst valg. En beslutningstaker står ofte ovenfor flere alternativer, og beslutningsnyttens vil øke dersom informasjonen bidrar til å kunne sammenligne alternativene (Røsok, 2020, s. 67). Vi ønsker derfor å se nærmere på begrepet sammenlignbarhet i oppgaven.

Lovgivere og standardsettere legger stor vekt på at sammenlignbarhet er en viktig kvalitet ved finansregnskapet (Røsok, 2020, s. 55). International Accounting Standards Board (IASB) utvikler ulike International Financial Reporting Standards (IFRS-standarder) for å bidra til økt internasjonal sammenlignbarhet (IFRS, 2024). Dette er også noe Global Reporting Initiative (GRI) arbeider for. Standardene er utformet for å forbedre sammenlignbarheten over landegrenser og sikre kvaliteten på informasjonen om de påvirkningene virksomhetene har på omgivelsene (Ellefsen, 2019). GRI presiserer viktigheten av sammenlignbarhet, og at brukerne er avhengige av dette for å kunne vurdere selskapers bærekraftsrapporter opp mot hverandre (GRI 1, 2021). I standarden blir sammenlignbarhet beskrevet som «[...] *the possibility for stakeholders to compare reported data over time across businesses*» og at man kan oppnå dette ved å «[...] *select, compile, and report information consistently*» (GRI 1, 2021, s. 21).

I artikkelen til Røsok (2020) blir det påpekt at det er en bred enighet om at sammenlignbarhet ikke er det samme som uniformitet. Uniformitet omfatter bruk av samme metode uavhengig om tingene er like. Dette blir videre støttet av definisjonen av sammenlignbarhet i EUs bærekraftsdirektiv: «*Comparability is not uniformity [...]*» (EFRAG, 2022, s. 36). Dette baserer seg på Trueblood sin definisjon av begrepet sammenlignbarhet: «*Make like things look alike, and unlike things look different*» (Trueblood, 1966). EUs bærekraftsdirektiv har brukt dette som utgangspunkt når de utarbeidet sin definisjon «*[f]or information to be comparable, like components shall look alike and different components shall look different*». En utfordring ved operasjonalisering av denne definisjonen er at det er uklart hva som er likt og ulikt (Røsok, 2020, s. 61). Derfor må det drøftes hva som skal presenteres ulikt, og hvordan ulikheten reflekteres i fremstillingen. Det må også avgjøres om reglene skal åpnes for ulike målemetoder eller presentasjonsformer. Et dilemma er at avgjørelsen kan føre til at ting blir presentert ulikt (Røsok, 2020, s. 62).

Forskningen til Røsok (2020) analyserer hvordan begrepet sammenlignbarhet blir brukt av International Accounting Standards Board (IASB), og gir innsikt i dets påvirkning på finansregnskapet. European Sustainability Reporting Standard (ESRS) bygger videre på det konseptuelle rammeverket fra IASB, som gjør det mulig å trekke paralleller mellom finansregnskap og bærekraftsrapportering. Sammenlignbarhet handler om å kunne sammenligne utviklingen i ett og samme selskap over tid, og å sammenligne ulike selskap til samme tid.

Sammenlignbarhet mellom selskap er essensielt for å analysere trender og prestasjoner på en meningsfull måte. Det krever at regnskapsstandarder og bærekraftsrapporter er utformet med

konsistens og substans, som gjør det lettere for brukerne å tolke og sammenligne informasjonen (Røsok, 2020, s. 68). Konsistens spiller en sentral rolle i å oppnå sammenlignbarhet ved å sikre at samme tilnærming eller metode benyttes gjennom tid eller mellom forskjellige selskaper (Røsok, 2020, s. 67). International Accounting Standards Board (IASB) sitt konseptuelle rammeverk understreker at konsistens ikke er et mål i seg selv, men heller et verktøy for å oppnå sammenlignbarhet. Substans, som referer til relevans og pålitelighet av informasjonen som rapporteres, er også en viktig faktor. Ved å sikre at dataene er basert på faktiske forhold, og ikke bare formelle krav, kan det oppnås bedre sammenlignbarhet mellom selskaper innenfor samme bransje (Røsok, 2020, s. 69). EUs bærekraftsdirektiv understreker også betydningen av konsistens og definerer dette som bruk av samme tilnærming for bærekraftsrapportering fra periode til periode (EFRAG, 2023). Dette er avgjørende for å oppnå målet om sammenlignbarhet mellom selskap. Når disse prinsippene hensyntas, kan både verdien av rapporteringen og mulighetene for analyser av trender over tid, forbedres.

Videre i delkapittelet 6.4 skal vi bruke de utvalgte selskapenes årsrapporter for å undersøke i hvilken grad det er mulig å sammenligne informasjonen mellom selskapene. Dette gjøres ved å gjennomføre en analyse basert på fem analyseparametere som vi har utviklet.

6.3 – Forskningsobjekter: Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood ASA

Innholdsanalysen tar for seg tre selskaper med virksomhet innen oppdrettsbransjen. Selskapene er Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA. Selskapene er de tre største selskapene i oppdrettsbransjen, og det er begrunnelsen for at det er disse vi studerer. Nedenfor følger det en oversikt over viktige trekk ved disse tre selskapene.

6.3.1 – Mowi ASA

Mowi ASA er et av verdens ledende selskap innen sjømatnæringen og er størst i verden innen produksjon av atlantisk laks. I 2023 lå den norske kontraktsdekningen av guidet volum på 29%, som medfører at Mowi er landets største oppdrettsselskap (intrafisk, 2023). For å kunne produsere så store mengder, har selskapet 11 800 ansatte med en inntekt på 4,2 milliarder euro. Dette medfører at Mowi er rapporteringspliktig etter kravene fra EUs bærekraftsdirektiv. Sjømaten som blir produsert av Mowi finner man i mer enn 70 land over hele verden. Europa står for 67% av markedsandelen, mens Amerika og Asia står for henholdsvis 22% og 9%. Mowi er delt inn tre operasjonelle områder: fôring, produksjon og salg og markedsføring.

6.3.2 – SalMar ASA

SalMar ASA er en av de største produsentene i verden. Selskapet har virksomhet langs kysten i Norge, på Island, Skottland, Shetland og Orknøyene. I 2023 var totalt slaktevolum på 266 500 tonn. SalMar skaper arbeidsplasser langs hele den norske kysten, der selskapet i 2022 hadde over 2 000 ansatte i Norge (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 57). Selskapet opererer med en visjon om å utgjøre en minimal påvirkning på miljøet i områdene de driver virksomhet (Annual Report SalMar 2022, s. 43).

6.3.3 – Lerøy Seafood Group ASA

Lerøy Seafood Group ASA har røtter tilbake til 1899. I dag har selskapet over 6 000 ansatte og leverer sjømat som tilsvarer over 5 millioner måltider i løpet av en dag. Lerøy Seafood har hovedkontor i Bergen og driver sin virksomhet langs hele norskekysten. Selskapets visjon er at de ønsker å være en ledende leverandør av bærekraftig kvalitetssjømat (Årsrapport Lerøy Seafood 2022 , 2023, s. 13).

6.4 – Innholdsanalyse av årsrapporter

I dette delkapittelet analyserer vi årsrapportene til Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA fra 2022 basert på analyseparameterne som ble etablert i delkapittel 6.1. Parameterne ble utviklet på bakgrunn av kapittel 3, der forskjellige miljøutfordringer i oppdrettsnæringen ble kartlagt, samt kapittel 4 som gikk inn på de nye kravene til bærekraftsrapportering. Innholdsanalysen nedenfor tar for seg parameterne hver for seg, før analysen oppsummeres og konkluderes i delkapittel 6.5.

Analyseparameterne som ble etablert i delkapittel 6.1, og som brukes i analysen av årsrapportene, er:

1. Hvor er den ikke-finansielle informasjonen plassert, og hvordan strukturerer selskapene sin bærekraftsinformasjon?
2. Hvordan rapporterer selskapene om rømming av oppdrettslaks?
3. Er det forskjell i rapporteringen av lakselus?
4. Hvordan rapporterer selskapene om dødelighet/overlevelse?
5. Hvordan rapporterer de ulike selskapene om kobber og kobberutslipp fra sine oppdrettsanlegg?

6.4.1 – Struktur og plassering

European Sustainability Reporting Standards 1 (ESRS 1) stiller krav til struktureringen av bærekraftsrapporteringen i årsrapportene. Denne analyseparameteren har som hensikt å kartlegge

de tre selskaperes strukturering av årsrapportene. Dette delkapittelet tar for seg analysen av hvert selskaps årsrapport for 2022, før funnene oppsummeres i en delkonklusjon.

Mowi ASA

I årsrapporten til Mowi ASA for 2022 blir den ikke-finansielle informasjonen rapportert om i kapittel 2, «den blå revolusjonen». All informasjonen er samlet i en egen del, og kommer tidlig frem i årsrapporten. Dette skaper god oversiktighet, og gjør det lettere for brukerne av årsrapporten til å finne den informasjonen de søker.

Strukturen for den relevante delen av årsrapporten redegjør for klima- og miljømålene til Mowi, og hvilke utfordringer og muligheter som kan komme i næringen fremover. Deretter rapporteres det om drivhusgasser (GHG), plast og andre klimapåvirkende faktorer, etterfulgt av de miljømessige faktorene. Hver faktor rapporteres på flere sider, hvor nøkkeltallene blir visualisert på en oversiktlig måte med grafer og tabeller.

Mowi følger flere standarder og rammeverk for bærekraftsrapportering. Dette redegjøres for i årsrapportens kapittel 1, og blir videre utdypet i kapittel 4. En av standardene Mowi følger er Global Reporting Initiative (GRI). For å gi bedre lesbarhet for brukerne av årsrapporten, benytter selskapet seg av GRI-indeksen som verktøy for å henvise til sider for bærekraftsinformasjon. Dette gir en god oversikt og gjør innhenting av informasjon enklere. Årsrapporten er lang med 324 sider. Oversiktlig struktur og gode henvisninger er nødvendig for at leserne ikke skal bli tapt i all informasjonen som rapporteres.

SalMar ASA

SalMar ASA har også et eget kapittel for bærekraftsrelatert informasjon i årsrapporten. I likhet med Mowi, kommer dette tidlig i årsrapporten. Forskjellen ligger i hvordan SalMar har strukturert kapittelet. Først rapporteres det om de miljømessige faktorene for fisk og fiskevelferd, og deretter hvordan SalMar påvirker klimaet og hvilke tiltak de har iverksatt. Hver faktor har egne avsnitt, hvor viktige nøkkeltall blir illustrert i ulike tabeller og grafer. Avslutningsvis i kapittelet om bærekraft kommer det frem hvilke standarder som er brukt. Global Reporting Initiative (GRI) er en av standardene SalMar følger. Den blir introdusert i en liten, men oversiktlig tabell, hvor de viktigste indikatorene blir presentert. For utfyllende informasjon henviser årsrapporten til en annen publikasjon på SalMars hjemmesider.

Årsrapporten til SalMar er oversiktlig, hvor bærekraftsinformasjon kommer tydelig frem i eget kapittel. Det brukes mange ulike standarder, som medfører at mye relevant informasjon blir rapportert. Ulempen er at ikke all informasjon står i årsrapporten. Ved enkelte tilfeller er det henvist til andre publikasjoner. Dette kan gjøre det vanskeligere for brukerne av årsrapporten til å få all informasjon. Som en konsekvens av dette blir årsrapportens oversiktliggheit redusert.

Lerøy Seafood Group ASA

I likhet med Mowi og SalMar har årsrapporten til Lerøy Seafood Group også en egen bærekraftsdel. I kontrast med de andre selskapene er den plassert på slutten av årsrapporten. Strukturen av selve kapittelet er også strukturert ulikt. Det er inndelt i tre deler som man kan se i figur 9 til høyre. Klima- og miljømessige faktorer er slått sammen. Først gis det en verdikjedeanalyse, etterfulgt av noen tabeller på de ulike ESG-forholdene. Deretter har Lerøy Seafood utarbeidet en vesentlighetsanalyse som viser at selskapet er i tråd med kravene i Global Reporting Initiative (GRI). Avslutningsvis blir det gitt en detaljert forklaring på hvordan standarden er brukt, og hvilke indikatorer som er vesentlige. Noen av indikatorene er plassert i eksterne rapporter, og svekker oversiktliggheit og sammenlignbarheten med andre selskap.



Figur 9:9 Inndeling av ESG-kapittel (Lerøy Seafood, 2023, s. 240).

Årsrapporten til Lerøy bruker tabeller i større grad enn tidligere nevnte selskap. Tabellene brukes for både å gjøre rapporten mer lettleselig, og å gi relevant bærekraftsinformasjon. Årsrapporten blir mer oversiktlig som konsekvens av dette, men det medfører også at noe informasjon blir tapt. Flere steder i årsrapporten blir leserne henvist til Lerøys bærekraftsbiblioteket, som medfører at det blir vanskeligere for leserne å finne frem til relevant informasjon.

Delkonklusjon

I denne delen av innholdsanalysen har vi analysert hvor de utvalgte selskapene plasserer den ikke finansielle informasjonen, og hvordan bærekraftsinformasjon struktureres. Analysen identifiserte varierende plassering og ulik vektlegging av informasjon som et fellestrekk for de utvalgte selskapene. Mowi, SalMar og Lerøy har integrert Global Reporting Initiativ (GRI) i årsrapporten. Det er derimot stort handlingsrom for hvordan det skal rapporteres, og hvilken informasjon som skal inkluderes. I

årsrapporten til Mowi for 2022 er bærekraftsrelatert informasjon plassert tidlig, og starter med klima og deretter miljø. Bærekraft kommer også tidlig i SalMars årsrapport. De miljømessige faktorene kommer derimot før klimaet. SalMar har også noe informasjon leserne må finne i andre rapporter på selskapets hjemmesider. Årsrapporten til Lerøy Seafood er igjen strukturert forskjellig fra de tidligere selskapene. Selskapet plasserer den bærekraftsrelaterte informasjonen i slutten av årsrapporten. Mowi og SalMar formidler informasjonen i tekst og visualiserer det med tabeller. Lerøy bruker tabellene til å formidle informasjonen og bruker generelt lite tekst og forklaring på tallene.

6.4.2 – Fiskerømming

Fiskerømming kan ha store påvirkninger på villaksen og det nærliggende miljøet rundt merdene. Genetikken til villaksen kan bli påvirket, som kan føre til redusert gyteevne og lavere sannsynlighet for overlevelse. I Norge er det strenge regler på rapportering på dette miljøproblemet. I dette delkapittelet skal vi se på hvordan selskapene i utvalget rapporterer på fiskerømming, og om de er sammenlignbare.

Mowi ASA

Årsrapporten til Mowi ASA har et kapittel, «den blå revolusjonen», hvor fiskerømming og andre miljømessige utfordringer blir presentert. Selve strukturen for temaet fiskerømming starter med en kort introduksjon på hvorfor det er et problem for naturmangfoldet og noen konkrete tiltak som Mowi har iverksatt for å motvirke effekten. I det neste avsnittet blir resultatene av tiltakene redegjort for, og hva som skal prioriteres fremover. Avslutningsvis viser Mowi statistikken deres på fiskerømming og gir tallene i to oversiktlige tabeller. Figur 10 nedenfor viser utviklingen av tilfeller og hvor mange fisk som har rømt de siste tre årene. Tabellen under viser også hvilket land fisken rømte fra.

NUMBER OF ESCAPE INCIDENTS AND FISH ESCAPED

Country	2022		2021		2020	
	# of escape incidents	# of escaped fish	# of escape incidents	# of escaped fish	# of escape incidents	# of escaped fish
Norway	8	174	4	909	11	1264
Scotland	2	49 963	1	19 686	2	122 518
Canada	1	1	2	5	3	1 069
Chile	—	—	—	—	—	—
Ireland	—	—	—	—	—	—
Faroe Islands	—	—	—	—	1	22 022
Group	11	50 138	7	20 600	17	146 873

Figur 1010: Antall rømmingstilfeller og fisk rømt (Integrated Annul Report Mowi 2022, s. 58).

Figur 11 nedenfor presenterer de ulike rømmingstilfellene i 2022, og hvor mye fisk som gikk tapt. Hvert rømmetilfelle blir presentert med en tilhørende tekst på hovedårsaken til hvordan det skjedde. Deretter blir det redegjort for hva tiltak som er iverksatt for å motvirke rømming i framtiden.

Country	Site name	# of escaped fish	Main cause category	Mitigation actions
Norway	Verpeide	4	Human error (net handling)	Equipment inspections prior to operation to avoid chaffing of ropes
Canada	Humphrey Rock	1	Human error (lice counting)	Ensure equipment is installed correct and properly dimensioned
Norway	Tveitevåg	2	Human error (unloading fish)	Improve procedures for unloading fish
Norway	Kobbavika	3	Human error (missing secondary barrier external vessel)	Confirm that external vessels have secondary barrier in place prior to operation
Scotland	Grey Horse	32 463	Technical error (failure of winches)	Improved equipment design and staff training
Scotland	Colonsay	17 500	Technical error (net tension)	Inspection prior to operation to ensure ropes are secured and net integrity has not been breached
Norway	Storvika V	1	Human error (lice counting)	Ensure procedure is followed and equipment is properly dimensioned
Norway	Pinnen	8	Human error (sea lice treatment)	Update procedures and check-list
Norway	Kjeahola	1	Human error (gill scoring)	Improve procedure for security nets
Norway	Heggvika	5	Human error (mispositioned valve external vessel)	Check and ensure that external vessels have correct system set-up prior to operation
Norway	Vindsvik	150	Human error (missing barrier)	Install missing equipment

Figur 1111: Årsaker til rømming (Integrated Annual Report Mowi 2022, s. 58).

Mowi gir en detaljert forklaring på hvorfor det er viktig å redusere fiskerømming, og presenterer statistikk over de siste årene. Med bruk av tabeller får brukerne av årsrapporten en god innsikt i Mowi sine tiltak.

SalMar ASA

SalMars presenterer fiskerømming i kapittelet om fiskevelferd. Selskapet starter med å vise til fremtidige mål, og hvordan selskapet gjør det i dag. Deretter kommer tilfellene på rømming av fisk i 2022 og forklaringer på hvordan det skjedde. Til slutt forklarer SalMar hvilken påvirkning oppdrettslaks kan ha på villaksen dersom den kommer i krysses med villaksen. Det redegjøres for hvordan SalMar prøver å påvirke villdyr så lite som mulig.



Figur 1212: Andel laks rømt fra anlegg i Norge og Island (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 34).

SalMar gir en kort, men oversiktlig, forklaring på fiskerømming med deres oppdrettsanlegg. Det blir brukt illustrasjoner på utviklingen over tid og andel av rømt fisk. Dette hjelper med å gi et oversiktlig bilde.

En vanlig årsak til fiskerømming er skade på nettene i merdene. De siste årene har SalMar gjort mye arbeid på merdene, og ser på det som

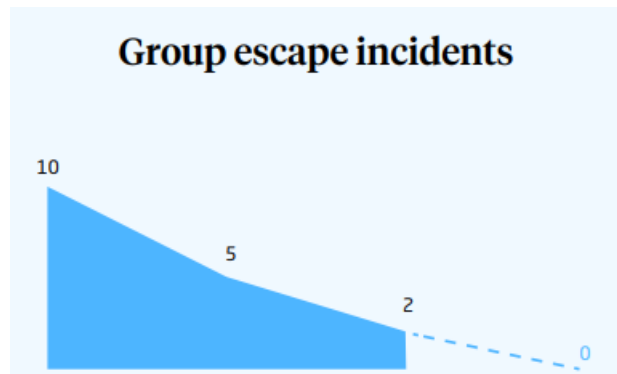
en viktig faktor av utviklingen på anleggene deres. Selskapet fremhever viktigheten av dette, og viser til effekten av tiltakene som er tatt. I 2022 var det bare to tilfeller, hvor totalt åtte fisk rømte. Som en konsekvens av dette fokuserer SalMar på faktorene som kan føre til fiskerømming, fremfor å rapportere på hvert enkelt tilfelle.

Lerøy Seafood Group ASA

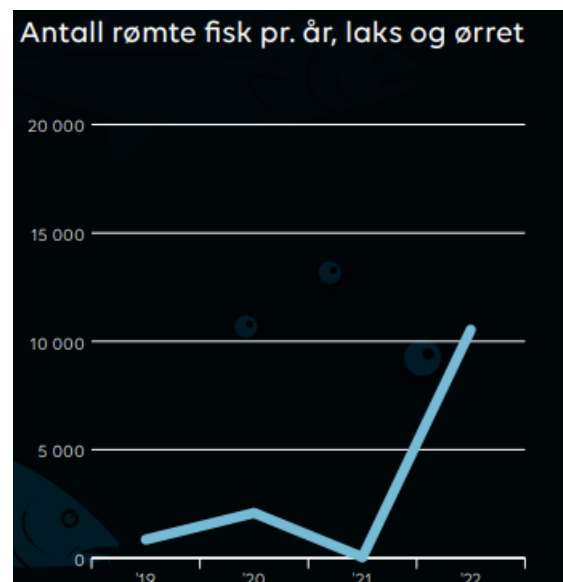
Lerøy Seafood Group ASA har ikke et eget kapittel som utdyper fiskevelferd og fiskerømming. Informasjonen i årsrapporten blir presentert på ulike steder og dette medfører at selskapets rapportering på området blir mindre oversiktlig.

I kapittelet om «nøkkeltall» presenteres utviklingen av antall rømte fisk i en tabell. Kapittelet som følger tar for seg rømming av fisk fra 2022 hvor Lerøy Seafood viser til ulike tilfeller med fiskerømming, og

antall fisk som rømte. For detaljert informasjon henvises det videre til bærekraftsbiblioteket på nettsiden til Lerøy Seafood. Selskapet presenterer tallene i tråd med standarden fra Global Reporting Initiative (GRI), og i kapittelet om «nøkkeltall» illustreres utviklingen av antall rømte fisk pr år. Det blir ikke forklart hvordan rømming av oppdrettsfisk kan påvirke naturmangfoldet. Årsrapporten gir heller ikke informasjon om hvilke tiltak som er iverksatt for å forhindre fremtidig rømming. Informasjonen som blir gitt er spredd i årsrapporten, dette kan gjøre det vanskelig for brukerne av årsrapporten å bruke informasjonen optimalt.



Figur 1313: Rømmingstilfeller SalMar (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 34).



Figur 1414: Antall rømte fisk per år, laks og ørret (Årsrapport Lerøy Seafood 2022, 2023, s. 36).

Delkonklusjon

I denne delen av analysen har vi undersøkt hvordan Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA rapporterer på fiskerømming og hvordan selskapene formidler informasjonen på temaet. Analysen identifiserer både likheter og ulikheter i årsrapportene mellom selskapene. Mowi rapporterer utfyllende om hvert rømmingstilfelle og forklarer hvilke tiltak selskapet har gjort for at det ikke skal skje igjen. Utviklingen blir tydelig visualisert, og behovet for forbedring fremheves. I SalMars årsrapport er andelen fiskerømming fremhevet, hvor selskapet ser på tiltakene som er gjort på nøtene. SalMar har også stort fokus på ivaretagelsen av villaksen, og hvordan rømming kan ha negativ effekt på naturmangfoldet. De to tilfellene med fiskerømming blir ikke utdypet, men utviklingen over tid gir fortsatt en god grad av sammenlignbarhet med Mowi. Årsrapporten til Lerøy Seafood gir en oversikt over nøkkeltallene og informasjonen som blir presentert i bærekraftsrapporten. Lerøy Seafood forklarer hvordan fiskerømming blir rapportert, og ser spesielt på de to største tilfellene fra 2022. Det blir derimot ikke rapportert om tiltak som er iverksatt for å motvirke at det skjer igjen i fremtiden.

Mowi, SalMar og Lerøy Seafood rapporterer om fiskerømming i sine årsrapporter for 2022. Alle følger standarden fra Global Reporting Initiative (GRI), og rapporterer på de vesentlige kravene, men kvaliteten og metoden gir for store handlingsrom for selskapene. Alle rapporterer om utviklingen av fiskerømming og hvor mange tilfeller det har vært. Hvilke tiltak som er iverksatt og hvor effektive tiltakene har vært, rapporteres det varierende om. Det er også store forskjeller på informasjonen som gis om påvirkningen fiskerømmingen har på villaksen og naturmangfoldet generelt. Med tre ulike tilnærminger til rapportering av fiskerømming blir sammenlignbarheten på årsrapportene tydelig svekket.

6.4.3 – Dødelighet / overlevelse

En av de mest pålitelige indikatorene på fiskens helse og velferd er overlevelsesraten for sjø satt fisk. Den fisken som er sunn og frisk vil naturligvis overleve, mens den syke dør. Dødeligheten gir også en god indikasjon på hvor godt anleggene driftes. Det vil derfor være sentral informasjon som brukerne av årsrapportene kan dra nytte av.

Mowi ASA

Årsrapporten til Mowi utdyper årsakene til dødeligheten, og oppgir ikke kun selve tallene. Rapporten starter med en redegjørelse av hva som har blitt gjort for å forbedre fiskevelferden, og hvordan selskapet har håndtert ulike utfordringer. Deretter presenteres selve tallene og statistikken på

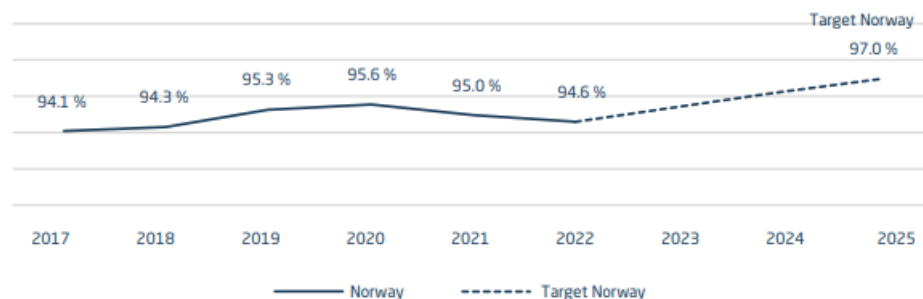
overlevelsesraten. Tallene og informasjonen Mowi leverer om dødelighet i årsrapporten viser stor grad av nøytralitet. Det blir eksempelvis vist til hvilke land som har opplevd tilbakegang i overlevelsesraten. Årsrapporten redegjør også for hvordan fordelingen og årsakene til hvorfor fiskene dør. Det kommer også tydelig frem at tallene er utarbeidet i samsvar med standarden fra Global Reporting Initiative (Integrated Annul Report Mowi 2022, s. 60).

	INFECTIOUS		NON-INFECTIOUS	
	FISH NUMBERS	BIOMASS	FISH NUMBERS	BIOMASS
1	Gill infections	CMS	Treatments	Treatments
2	CMS	Gill infections	Poor performers	Environmental-oxygen
3	Winter sores	Winter sores	Physical damage	Poor performers
4	PD	SRS	Transport	Physical damage

Figur 1515: Hovedårsaker til redusert overlevelsesrate (Integrated Annul Report Mowi 2022, s. 61)

SalMar ASA

SalMars årsrapport gir en god oversikt over dødelighet og overlevelsesrate over tid, med klart definerte tall som er forklart og begrunnet. Det er laget en graf som viser overlevelsesraten fra 2017 og frem til 2022. I den kan man se en nedgang i overlevelsesraten fra 2020 til 2022, og det ambisiøse målet SalMar har frem mot 2025.



Figur 1616: Overlevelsesrate trend og mål (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 32)

Årsrapporten balanserer fremstillingen av positive og negative tendenser, som resulterer i at rapporten fremstår mer nøytral. I årsrapporten står det følgende:

«In 2022, we experienced a slight decrease in the survival rate due to biological challenges in Central Norway towards the end of the year. Nonetheless, our Northern region has demonstrated that it is indeed feasible to achieve the 97% target. We recognize that the main causes of mortality are smolt quality, infectious diseases, and fish handling. In 2022, we made progress in enhancing smolt quality and fish handling in connection with delousing treatments. However, we acknowledge that we still need to improve our management of diseases such as PD, HSMI, ISA, and CMS, as well as gill health» (Annual Report SalMar 2022, s. 32).

Det kommer frem at selskapet mener det er mulig å nå målet sitt om 97% overlevelsesrate. Samtidig påpeker SalMar utfordringene selskapet har med smoltkvaliteten, smittsomme sykdommer og håndteringen av fisk. Ved å anerkjenne negative sider ved virksomheten, fremstår selskapet som mer nøytrale.

Lerøy Seafood Group ASA

Lerøy Seafood Group er det selskapet som gir minst informasjon om dødelighet i selskapets årsrapport. Overlevelsesraten presenteres i en tabell hvor utviklingen fra de siste tre årene kommer frem. Lengre ned i tabellen er det også vist hvilke sykdommer som har forårsaket dødeligheten i oppdrettsanleggene. På nettsiden til Lerøy Seafood kommer det frem hvilke mål for dødelighet selskapet har, og at det er i samsvar med standarden fra Global Reporting Initiative. Innenfor temaet dødelighet er det lite informasjon å finne i Lerøy Seafood sin årsrapport for 2022. Dette resulterer i at både selskapets nøytralitet og årsrapportens sammenlignbarhet kan beskrives som svært lav.

	2022	2021	2020
Overlevelse			
Overlevelse sjø (%)	92,5	92,5	92,2
Overlevelse land (%)	91,4	88,8	93,5

Figur 1717: Overlevelsesrate Lerøy Seafood (Årsrapport Lerøy Seafood 2022 , 2023, s. 234)

Delkonklusjon

Denne delen av analysen har tatt for seg hvordan de utvalgte selskapene rapporterer om dødelighet og overlevelse i sine årsrapporter for 2022. Analysen viser at Mowi, SalMar og Lerøy Seafood har tre ulike måter å rapportere om dødelighet på. I årsrapporten til Mowi gis det informasjon om årsakene til dødeligheten, og hvilke utfordringer selskapet ser for seg fremover. Årsrapporten til SalMar vektlegger utviklingen og fremtidige mål og løsninger vektlagt i større grad. Årsrapporten til Lerøy Seafood ga mindre informasjon enn de to andre selskapene. Informasjonen består av overlevelsesraten for de tre siste årene og en oversikt over sykdommer som forårsaker dødelighet.

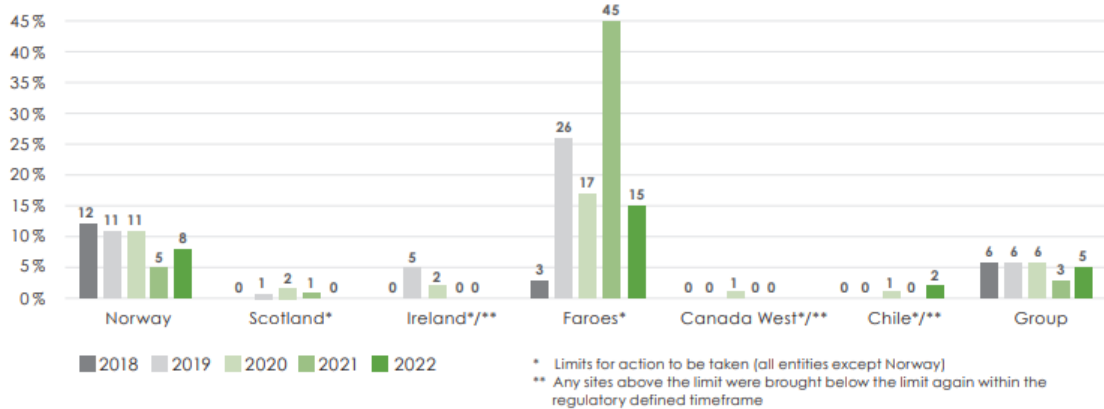
Selskapene benytter seg av tre ulike fremgangsmåter for rapportering om dødelighet og overlevelse. Dette medfører at det blir vanskeligere å sammenligne selskapenes rapportering. Standardiseringen av rapporteringen kan bidra med å redusere forskjellene i rapporteringen mellom selskapene.

6.4.4 – Lakselus

En annen indikator på fiskens helse og velferd er forekomst av kjønnsmodne lakselus på oppdrettsfisken. For høy forekomst av lakselus i merdene kan medføre en reduksjon i fiskens helse og velferd, og i ytterste konsekvens øke dødeligheten. Store forekomster av lakselus ved fiskeoppdrett i åpne merder øker også risikoen for at lakselusen smitter over på villfisk. Rapportering om forekomsten av lakselus kan dermed være en god indikator på selskapenes påvirkning på naturmangfoldet.

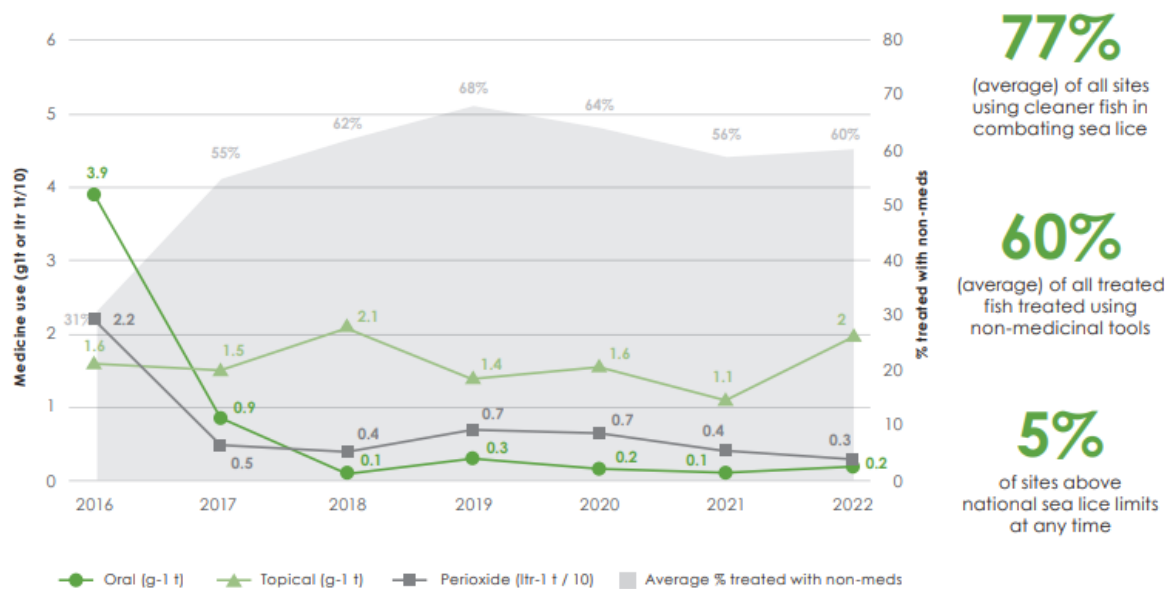
Mowi ASA

Årsrapporten til Mowi for 2022 starter med å presentere mål og viktigheten av en effektiv lusepolitikk. Selskapet vektlegger skadeomfanget lakselusen kan ha, og viktigheten av å begrense det. Det gis forklaring av mulige konsekvenser, og hvordan selskapet jobber for å begrense det. Deretter presenteres informasjon om resultatet av Mowis arbeid mot lakselus. Her gis det tall på hvor stor andel lus som blir behandlet med medisinske løsninger, og utviklingen fra sist år, selv om den var negativ. I årsrapporten er det også utarbeidet en utdypning på hvor mange ganger forekomsten av lakselus oversteg gjeldende grense, og utviklingen de siste to årene.



Figur 1818: Prosentandel oppdrettsanlegg over nasjonale retningslinjer til enhver tid (Integrated Annual Report Mowi 2022, s. 63)

Avslutningsvis går Mowi inn på hvilke negative konsekvenser medikamentell behandling kan ha på miljøet. Deretter rapporter selskapet at de er i samsvar med retningslinjene for iverksatte tiltak for å redusere bruken av medisin og antibiotika fra World Health Organization (WHO). Effekten av tiltakene visualiseres i figuren under. Dette gir en oversiktlig forklaring av utviklingen av medisinbruk i selskapet, og effekten medisinene har hatt på fisken.

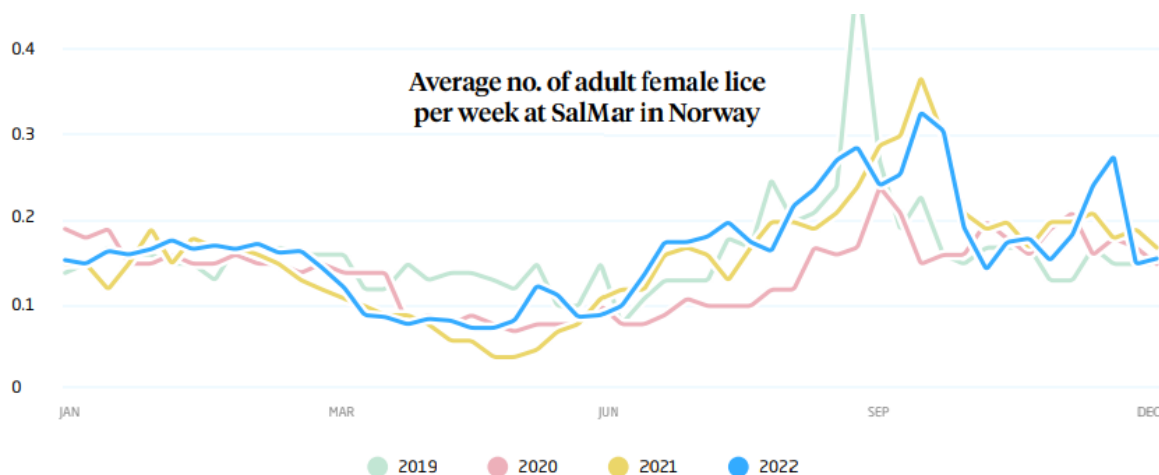


Figur 1919: Medisinbruk for å behandle lakselus (Integrated Annul Report Mowi 2022, s. 64)

Mowi har et langt og grundig kapittel om lakselus. Selskapet inkluderer fastsatte mål og presiserer viktigheten av effektiv behandling. Det presenteres informasjon om tiltak for å motarbeide lakselus, og hvilken effekt de har hatt. Mowi rapporterer også informasjon om hvilke behandlingstyper selskapet benytter og hvor ofte oppdrettsanleggene overskrider den nasjonale lakselus-grensen. Avslutningsvis informerer selskapet om påvirkningen medisin og antibiotika kan påvirke miljøet.

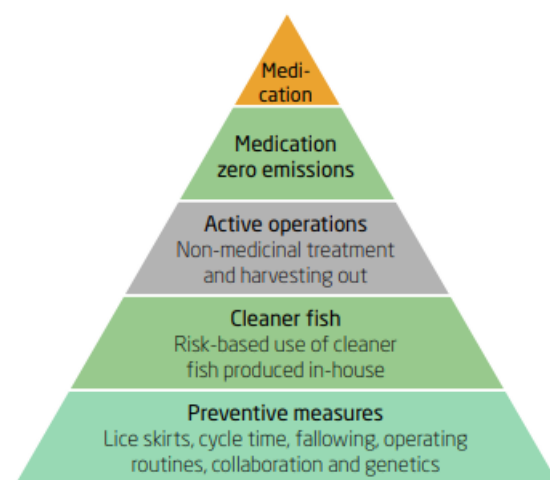
SalMar ASA

Årsrapporten til SalMar fra 2022 gir først en forklaring på hva lakselus er, og mulige konsekvenser dersom fisken blir infisert. SalMar beskriver deretter relevant regulering og antall kjønnsmodne lakselus per fisk i selskapets oppdrettsanlegg. Denne informasjonen hjelper leserne av årsrapporten med å se hvordan anleggene driftes, og øker dermed relevansen for brukerne. SalMar henviser også til en nettside med oppdatert status om lakselus fra selskapets oppdrettsanlegg. Dette vil gi en mer dagsaktuell rapport, men medfører også mer arbeid for brukerne av årsrapporten. Det blir derimot lettere å tilegne seg informasjonen om lakselus, fordi teksten blir kortere og mer lettleselig. Tallene som vises i årsrapporten beskriver perioden 2019-2022, noe som øker sammenlignbarheten.



Figur 2020: Gjennomsnittlig antall kvinnelig lus per uke for SalMar Norge (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 33)

SalMar redegjør også for hvordan selskapet prøver å redusere antall lus, og hvordan lakselus behandles. Strategien mot lakselus blir illustrert i figur 21 (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 33). Figuren viser hvilke tiltak som gjennomføres for å redusere bruk av medisin og antibiotika. Det som derimot ikke kommer frem, er andelen behandlet fisk og hvordan utviklingen på antall behandlinger har vært over tid.

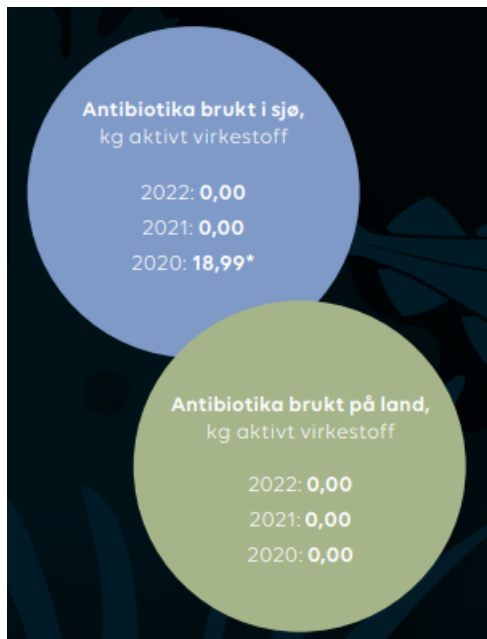


Figur 2121: Visualisering av SalMars anti-lus strategi (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 33)

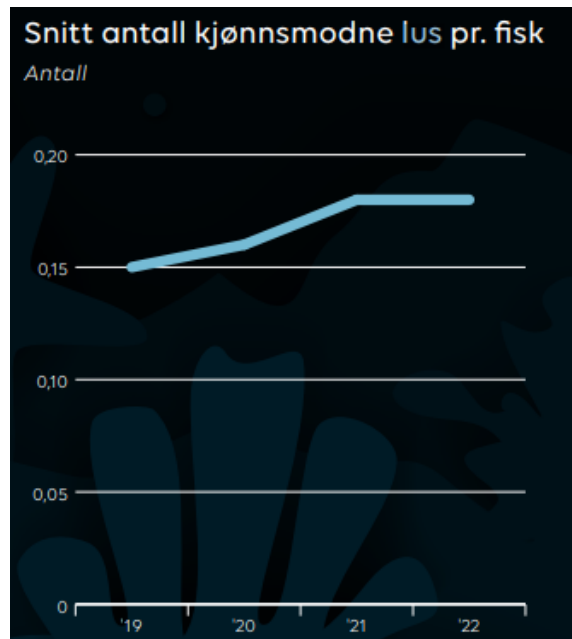
Årsrapporten til SalMar gir en grundig gjennomgang av lakselus i deres oppdrettsanlegg. Med en kort og lettlest tekst, og bruk av diagram for å visualisere utviklingen av lus, bidrar selskapet til å øke brukervennligheten. Rapporten referer også til dagsaktuell data på deres hjemmesider. Noe som ikke rapporteres på, er hvor stor andel fisk som blir behandlet med medisin. Det rapporteres noe om hvordan selskapet arbeider med å redusere bruken av medikamentell behandling, men det blir ikke oppgitt noen konkrete tall.

Lerøy Seafood Group

Lerøy Seafood Groups årsrapport for 2022 informerer om lakselus, men plasseringen av informasjonen varierer stort. I kapittelet «nøkkeltall» vises det først en graf om antall kjønnsmodne lus per fisk og et diagram på utviklingen på bruken av antibiotika. Det er lagt ved en kort tekst på medikament, hvor det rapporteres at selskapet er restriktivt i bruk av antibiotika. Medikamenter brukes kun unntaksvis med hensyn til fiskevelferden.



Figur 22 Bruk av antibiotika. (Lerøy Seafood, 2023, s. 36)



Figur 23 Utvikling av antall lus per fisk. (Lerøy Seafood, 2023, s. 36)

Årsrapporten går videre inn på at lakselus er en stor utfordring for produksjonens effektivitet. For å håndtere denne utfordringen er selskapets strategi å utvikle ny produksjonsteknologi og forbedre lusekontrollen. Dette blir videre utdypet i deres strategiske program. Avslutningsvis går rapporten inn på dødelighet, og viser hvordan behandling av lus er den dominerende faktoren for at fisken dør i 2021 og 2022. Selskapet opplyser også at det er et økende problem, med en negativ trend i 2022.

Årsrapporten gir ikke informasjon om hvordan selskapet arbeider for å redusere konsentrasjonen av lakselus. Det blir heller ikke rapportert om påvirkningen av miljøet rundt merdene. I delen for finansiell informasjon beskrives selskapets praksis med å benytte renseskall for å redusere mengden lus i merdene. Det blir imidlertid ikke gitt informasjon om effekten av behandling mot lakselus.

Lerøy Seafood gir leserne oversiktlige tabeller og diagram på de viktigste nøkkeltallene, men plasseringen av informasjonen gjør årsrapporten vanskeligere å lese. Videre er informasjonen som gis begrenset, og effekten av de ulike tiltakene må man finne i andre rapporter.

Delkonklusjon

I denne delen av innholdsanalysen har vi analysert hvordan de tre utvalgte selskapene rapporterer om lakselus. Analysen identifiserte både likheter og ulikheter i selskapenes rapportering. I SalMars

årsrapport er det et gjennomgående fokus på informasjon om selskapets strategi og mål med å redusere antall infiserte fisk. Brukere henvises til SalMars nettside for utfyllende informasjon om lakselus. Mowi rapporterer utfyllende om skadevirkningene lakselus har. Det gis også informasjon om hvordan selskapet arbeider for å redusere antallet lus per fisk, samt effekten arbeidet har på lakselusen. Informasjonen presenteres med tall og med utdypes med tekst. Årsrapporten til Lerøy Seafood Group er kortfattet og visualiserer dataen i tabeller og diagram. Det gis overblikk over nøkkeltallene på lakselus, og nøkkeltallenes utvikling i perioden 2020-2022.

De tre selskapene rapporterer om lakselus i sine årsrapporter for 2022. Rapportene gir imidlertid ulik mengde informasjon og har forskjellig fokus. Dette tyder på at det er for stort handlingsrom når det kommer til hva som inkluderes om lakselus i årsrapportene. Med tre forskjellige tilnærminger til rapportering på lakselus blir sammenlignbarheten svekket. Leserne av årsrapporten må hele tiden tilpasse seg hvert enkelt selskaps rapporteringmetode.

6.4.5 – Hvordan rapporteres det om kobberutslipp fra oppdrettsanleggene?

Den siste analyseparameteren vår har vi utviklet for å undersøke hvordan selskapene Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA rapporterer om bruk og utslipp av kobber. Utslipp av stoffet kommer i hovedsak fra spyling av nøter, hvor kobber brukes som et impregneringsmiddel. Kobber er et tungmetall som i store mengder kan være skadelig for maritimt liv, og er det eneste tungmetallet som er inkludert i Havforskningsinstituttets risikorapport for norsk fiskeoppdrett. Det er grunnen til at vi har valgt dette som en parameter.

Mowi ASA

I årsrapporten Mowi leverte for 2022 er det lite informasjon om kobberutslipp. Selskapet rapporterer under «*Research and Development*» om hvordan selskapet jobber med å gå vekk fra kobberbaserte midler. Formålet med å gå vekk fra kobberimpregnering av nøtene er å redusere utslippene av kobber til miljøet rundt oppdrettsanleggene (Integrated Annual Report Mowi 2022, s. 141). Dette betyr at selskapet kun rapporterer om hvordan de jobber med å erstatte kobber i sin virksomhet, men at de ikke har noen utslippstall eller estimater i rapportens del om bærekraft.

I intervjuet med vår informant i Mowi ASA kom det frem at det er vanskelig for selskapet å måle hvor mye kobber som blir sluppet ut til oppdrettsanleggenes ytre miljø. Informanten utdypet i intervjuet at selskapet arbeider med å fase ut bruken av kobber som impregnering. På lokaliteter som anvender bruker kobber som impregnering, reduserer selskapet utslippet av kobber ved å rengjøre nøtene med

spyling under 100 bar. I region vest er 72% av Mowis lokaliteter ASC-sertifisert og benytter ikke kobber ved noen av de sertifiserte lokalitetene. Om så få av selskapets lokaliteter benytter kobber som impregneringsmiddel, kan dette være en del av forklaringen av mangelen på rapportering.

SalMar ASA

Slik som det kommer frem av den første analyseparameteren vår i innholdsanalysen, har SalMar ASA en egen del i årsrapporten for 2022 som omhandler bærekraftsrapportering. Årsrapporten til SalMar inkluderer informasjon om kobber under «*Research and Development*». Her kommer det frem at alle nye nøter som brukes i virksomheten skal være kobberfrie, og at majoriteten av nøtene som brukes i dag er kobberfrie (Annual Report SalMar 2022, 2023, s. 50). Det gis ikke tall eller estimater for utslipp av kobber. Det gis heller ikke noe informasjon om hvordan selskapets utslipp av kobber påvirker miljøet rundt oppdrettsanleggene.

Lerøy Seafood Group ASA

I årsrapporten til Lerøy Seafood Group gis det ikke informasjon om kobber og kobberutslipp fra selskapets oppdrettsanlegg. For å finne informasjon om kobber må Lerøy Seafoods egen nettside benyttes. Her er det et par avsnitt som beskriver hvordan selskapet arbeider for å redusere egne utslipp av kobber. Lerøy Seafood utdyper også selskapets ønske om å finne nye måter å redusere kobberutslipp på. Selskapet har som hovedmål å redusere utslipp av kobber, men det informeres ikke om hvordan målet skal nås (Lerøy Seafood Group, u.d.).

Delkonklusjon

I denne delen av innholdsanalysen har vi undersøkt hvordan de tre selskapene rapporterer om kobber og kobberutslipp. Gjennom analysen ble det identifisert et fellestrekk mellom rapportene der det deles svært lite informasjon om kobber og kobberutslipp i årsrapportene. I årsrapporten til Mowi gis det informasjon om hvordan selskapet arbeider for å redusere kobberutslippene. Årsrapporten til SalMar gir også noe informasjon om hvordan selskapet arbeider med å redusere kobberutslipp. Analysen identifiserer også et annet fellestrekk mellom rapportene; det blir ikke gitt tall eller estimater på kobberutslipp. Lerøy Seafood har ingen informasjon om selskapets bruk eller utslipp av kobber tilgjengelig i sin årsrapport for 2022.

Dermed rapporterer to av tre selskaper om kobber. Mowi ASA og SalMar ASA rapporterer om sitt arbeid for å redusere utslippene av kobber. Imidlertid rapporterer ikke Lerøy Seafood om bruk eller utslipp av kobber. Dette kan indikere at dagens krav til bærekraftsrapportering ikke er synonymt med

plikt til å rapportere om forhold som har eller kan ha en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø, jf. regnskapsloven § 3-3a 10.ledd.

6.5 – Konklusjon av innholdsanalysen

Vår innholdsanalyse ble gjennomført med fem ulike analyseparametere. Disse ble utviklet med bakgrunn i de presenterte problemene med bærekraftsrapportering i kapittel 2, og oppdrettsnæringens miljøutfordringer i kapittel 3.

Det første analyseparametere var plasseringen av den ikke-finansielle informasjonen. Analysen kom frem til at informasjonen i årsrapportene er til en viss grad oversiktlig, men plasseringen av miljømessige faktorer varierer. Dette gjør det vanskelig for bruker å sammenligne den ikke-finansielle informasjonen mellom forskjellige selskaper. Leserne er nødt til å sette seg inn i hvert enkelt selskaps rapporteringsmetode, og lete etter den nødvendige informasjonen.

Vår andre analyseparameter ble brukt til å se på hvordan selskapene rapporterer om rømming av oppdrettsfisk. Analysen identifiserte markante forskjeller i årsrapportene til selskapene. Selskapene plikter å rapportere om rømmingstilfellene etter norsk lovgivning og Global Reporting Initiativ (GRI), men hvordan det gjøres varierer. De viktigste nøkkeltallene på rømming er påkrevd etter GRI, som er med på å øke sammenlignbarheten. Selskapenes store rapporteringsfrihet trekker imidlertid i motsatt retning. Selskapene velger selv hva som skal vektlegges, og kan med dette helt eller delvis utelate viktig informasjon. Eksempelvis har selskapene i utvalget fokusert på hvert sitt tema: Individuelle rømmingstilfeller, fiskerømmings negative innvirkning på miljøets naturmangfold og utviklingen i antall rømt fisk. At informasjonen som gis er så varierende reduserer sammenlignbarheten mellom selskapene.

Analysens tredje parameter tok for seg hvordan de tre selskapene rapporterer om lakselus. Analysen identifiserte likheter og ulikheter mellom selskapene. Alle selskapene rapporterer om viktige nøkkeltall etter GRI. I likhet med parameteren om rømming har selskapene tre ulike tilnærminger til rapporteringen om lakselus. Dette indikerer at selskapene har stor rapporteringsfrihet om lakselus og arbeidet som gjøres for å redusere forekomstene. Forskjellen i rapporteringen trekker ned årsrapportenes sammenlignbarhet.

Den fjerde parameteren var hvordan de tre selskapene rapporterer om dødelighet- og overlevelsesrate. I denne delen av innholdsanalysen kom vi også frem til at selskapene rapporterer

om nøkkeltall og de siste års utvikling. Det er imidlertid variasjon i informasjonskvaliteten og hvilke forhold som vektlegges i rapporten. At årsrapportene benytter tre forskjellige metoder for rapportering av dødelighet, kan vanskeliggjøre brukervennligheten og redusere sammenlignbarheten.

Den femte og siste analyseparameteren tok for seg hvordan selskapene rapporterer om kobberutslipp fra oppdrettsanleggene. Her kom det frem at verken Mowi, SalMar eller Lerøy Seafood rapporterer særlig om kobberutslipp. I årsrapporten til Mowi og SalMar gis det noe informasjon om hvordan selskapene arbeider for å redusere kobberutslipp, men ingen av selskapene kommer frem med tall eller estimer på egne utslipp.

Innholdsanalysen kan derfor konkludere med at det er noen grad av sammenlignbarhet av selskapenes rapportering om ikke-finansiell informasjon. Det kan tyde på at rammeverkene selskapene rapporterer etter gir for stort handlingsrom på vektleggingen av informasjonen. Dette underbygges også av NOU om bærekraftsrapportering, som fremstiller nevnte parametere som svakheter ved det nåværende regelverket på sammenlignbarhet og pålitelighet.

Kapittel 7 – Fremtidig rapportering etter EUs bærekraftsdirektiv

I dette kapittelet ser vi på hvordan rapporteringen kan bli fremover etter innføring av EUs bærekraftsdirektiv. Vi vil trekke frem spesifikke eksempler på krav som kommer og hvordan disse kan påvirke bærekraftsrapporteringen. Vår informant i Mowi mener EUs nye bærekraftsdirektiv vil gjøre at store foretaks bærekraftsrapportering vil bli likere. Vi tar derfor for oss punktene som ble analysert i innholdsanalysen og hvordan rapporteringen på punktene kan forandre seg.

I dag er kravene til bærekraftsrapportering regulert hovedsakelig av regnskapsloven § 3-3c. Etter regnskapsloven § 3-3a skal årsberetningen inneholde informasjon om forhold som kan gi ha ikke ubetydelig påvirkning på det ytre miljø. Foretak som omfattes av kravene i regnskapsloven har ikke fastsatt rammeverk de trenger å følge, og selskapene kan dermed velge selv etter regnskapsloven § 3-3c 6.ledd. I NOU om bærekraftsrapportering ble det identifisert feil og mangler ved dagens lovregulering av bærekraftsrapportering. Her vises det til manglende pålitelighet og sammenlignbarhet i rapporteringen ettersom det ikke er en fastsatt plikt å rapportere etter samme rammeverk (NOU 2023: 15, s. 26). Dette skaper problemer for brukerne av årsrapportene. Det kan blant annet bli vanskelig å gjennomføre ESG-vurderinger, noe som kan gjøre vurderingene misvisende. Informasjon med manglende pålitelighet og sammenlignbarhet kan også gjøre det vanskeligere for investorer å gjennomføre investeringsbeslutninger. I tillegg påpeker Finanstilsynet at dagens rammeverk gir mulighet til å velge hvilken informasjon selskapene ønsker å ha med i bærekraftsrapporteringen (NOU 2023: 15, s. 26). Dette er også med på å svekke påliteligheten til rapportene.

7.1 – Struktur

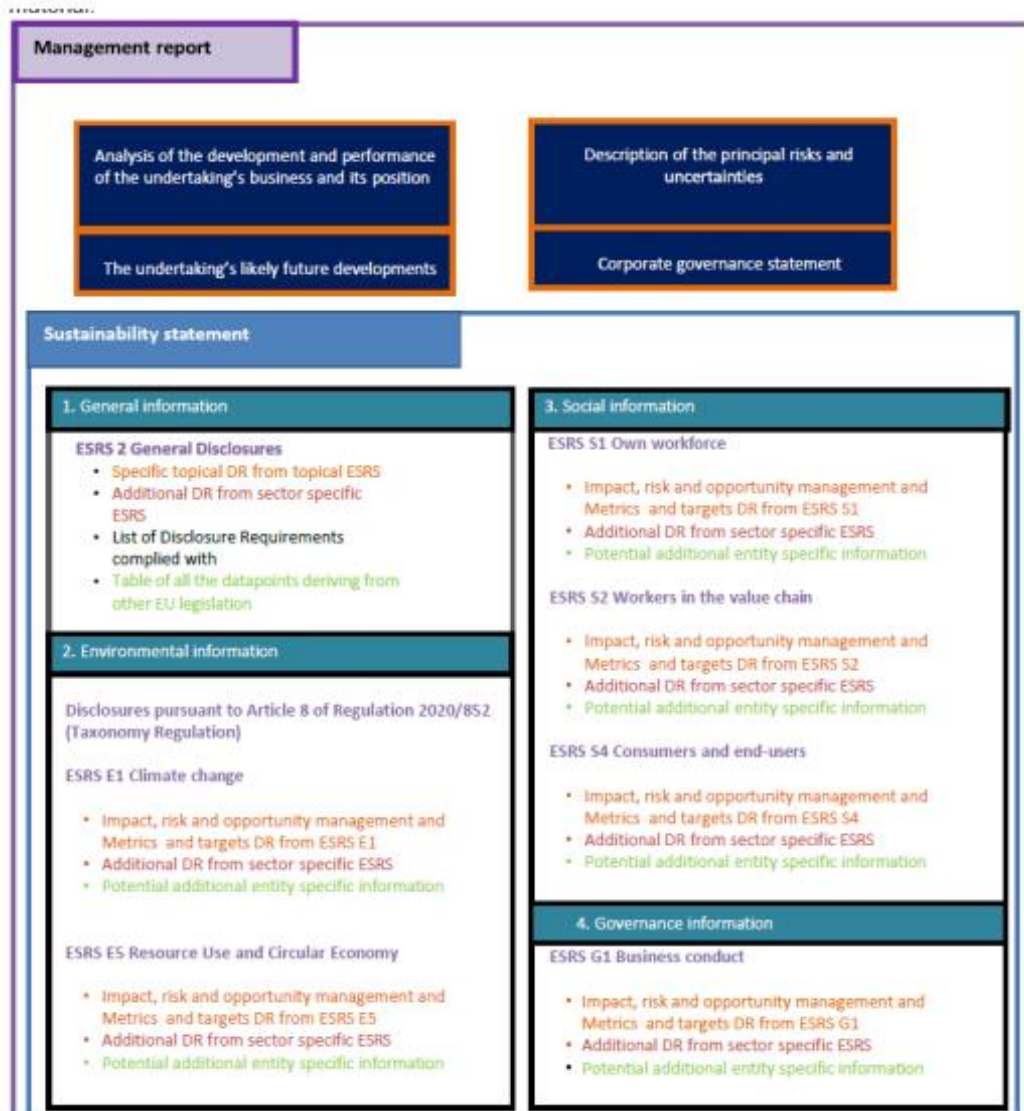
Den første analyseparameteren knyttet seg til plasseringen og struktureringen av selskapenes bærekraftsrapportering i årsrapportene. Gjennom innholdsanalysen i kapittel 6 fant vi at selskapene har valgt å strukturere bærekraftsrapporten sin på forskjellige måter, noe som kan redusere graden av sammenlignbarhet mellom selskapene. Det kom også frem at Lerøy Seafoods årsrapport henviser til hjemmesiden for mer utdypende bærekraftsinformasjon.

Vi har derfor sett nærmere på hvilke krav til strukturering som kommer i innføringen av EUs bærekraftsdirektiv, mer konkret gjennom European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Det nye kravet innebærer at selskapene må strukturere bærekraftsrapporten sin i fire deler og i følgende rekkefølge; 1. Generell informasjon, 2. informasjon om klima og miljø, 3. Informasjon om sosiale forhold og, 4. informasjon om virksomhetsstyring (ESRS 1, 2023, s. 17). Kravet om struktur fra ESRS 1

vil eksempelvis medføre at Lerøy Seafood Group må integrere bærekraftsinformasjon i selskapets årsrapport i større grad enn tidligere. En standardisering av struktur kan gjøre øke bærekraftsrapporteringens oversiktligheit og sammenlignbarhet. Nedenfor er det lagt ved et eksempel på hvordan bærekraftsrapporten kan struktureres, hentet fra ESRS 1.

Appendix F: Example of structure of ESRS sustainability statement

This appendix complements ESRS 1. It provides a non-binding illustration of the structure of the **sustainability statement** outlined in section 8.2 of this Standard. In this illustration, the undertaking has concluded that biodiversity and ecosystems, pollution, and affected communities, are not material.



Figur 2424: Eksempel på struktur av bærekraftsrapportering etter ESRS (ESRS 1, 2023, s. 34)

7.2 – Rømming av oppdrettslaks

Selskapenes rapportering om rømmingstilfeller utgjorde vår andre analyseparameter. Da vi i kapittel 3 analyserte NOU 2023: 23 og fiskehelse rapporten for 2022, var rømming av oppdrettslaks identifisert som en stor miljøutfordring. Oppdrettslaksen er genetisk tilpasset produksjon og forholdene rundt,

som medfører at oppdrettslaksen som rømmer og blander seg med villaksen, kan påvirke villaksbestandens genetik. Påvirkningen innebærer blant annet redusert gyteevne, spredning av fiskesykdommer og lavere sannsynlighet for overlevelse (NOU 2023: 23, s. 29). Vi valgte derfor å se på rømming av oppdrettslaks i innholdsanalysen vår.

Standarden fra Global Reporting Initiative (GRI) krever at oppdrettsselskap skal rapportere på viktige nøkkeltall for fiskerømming. I innholdsanalysen av årsrapportenes bærekraftsrapportering fant vi at Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA rapporterer om utviklingen av fiskerømming, men har varierende vektlegging av informasjonen. Mowi ASA hadde et stort fokus på enkelttilfeller og tiltak for å begrense fremtidige rømmingstilfeller. SalMar ASA har søkelys på hvordan forbedring av merdene har vært en vesentlig faktor for reduksjonen i antall rømminger. Lerøy Seafood Group fokuserer mest på årsakene til de største rømmingstilfellene. De opplyser derimot ikke om hvilke tiltak de iverksetter for å hindre fremtidige tilfeller.

I kapittel 4 ble der redegjort for fremtidige krav om rapportering på rømming av oppdrettsfisk fra EU og da nærmere gjennom European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Punktene fra kapittel 4 ser på de nye opplysningskravene og hvordan årsrapportene skal være fremover. Selskapene må etter E4-1 beskrive hvordan dens virksomhet påvirker naturmangfold og økosystemer. Selskapene må også beskrive hele prosessen for identifisering av vesentlige faktorer etter opplysningskravet i ESRS 2 IRO-1. Avslutningsvis må selskapene inkludere hvilke tiltak som er iverksatt for å ivareta naturmangfold og økosystemer. Dette kan gjøre at Lerøy Seafood også må inkludere hvilke tiltak virksomheten gjør for å redusere fiskerømming etter E4-3 i årsrapporten. Ut fra opplysningskravene trukket frem kan det tyde på at EUs bærekraftsdirektiv vil gjøre rapportering om fiskerømming mer standardisert. Mer standardisert rapportering kan føre til økt sammenlignbarhet mellom selskapene i næringen.

7.3 – Dødelighet/overlevelse

Vår tredje parameter i innholdsanalysen kartla selskapenes rapportering om dødelighet i produksjonsprosessen. På bakgrunn av kapittel 3 valgte vi å trekke frem fiskehelse hos oppdrettsfisk som en analyseparameter, ettersom det er identifisert som en stor miljøutfordring for oppdrettsnæringen. I NOU om helhetlig forvaltning av akvakultur for bærekraftig verdiskaping blir det påpekt at fiskeoppdrett i Norge i all hovedsak foregår i åpne merder. Oppdrettslaksens helsemessige tilstand vil dermed kunne påvirke dyrelivet utenfor merdene (NOU 2023: 23, s. 29). Vi valgte derfor å se på dødelighet/overlevelse hos oppdrettsfisk, fordi det kan påvirke naturmangfoldet og økosystem rundt oppdrettsanleggene, samt oppdrettsfisk som en marine ressurs.

Vi konkluderte i innholdsanalysen at selskapene fremstiller informasjonen om dødelighet og overlevelse av oppdrettslaks på ulike måter. Informasjonen selskapene har valgt å vektlegge, varierer også. Dette kan gjøre det vanskelig for brukerne å sammenligne informasjonen fra årsrapportene mellom selskap.

Gjennom EUs bærekraftsdirektiv har vi sett på hvilke krav til bærekraftsrapportering som kommer fremover fra EU. Opplysningskravene vi har identifisert i kapittel 4, som kan ha en påvirkning på hvordan selskapene rapporterer i dag, er opplysningskravet i ESRS 2 IRO-1: Selskapene skal beskrive prosessen som identifiserer og vurderer vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til vann og marine ressurser, samt naturmangfold og økosystem. Det antas at dødelighet/overlevelse kan ha en påvirkning på disse områdene, og opplysninger knyttet til dette faller derfor innunder opplysningskravet. Det må videre opplyses om mål som er relatert til vann og marine ressurser etter opplysningskravet i ESRS E3-3. Etter opplysningskravet ESRS E3-5 skal foretakene redegjøre for den forventede økonomiske konsekvensen av vesentlige risikoer og muligheter knyttet til vann- og marine ressurser (Deloitte, 2024, s. 28).

Opplysningskravene i ESRS E4 naturmangfold og økosystem vil også være relevant for rapportering av dødelighet/overlevelse, fordi fiskehelse kan ha en påvirkning på naturmangfold og økosystemer i tillegg til marine ressurser. Vi har derfor valgt å trekke frem opplysningskrav fra ESRS E4. Etter opplysningskravet E4-1 skal selskapene beskrive hvordan «[...] dens påvirkning på naturmangfold og økosystem, risikoer og muligheter resulterer av og medfører tilpasning av strategi og forretningsmodell» (Deloitte, 2024, s. 30). Videre må selskapene opplyse om retningslinjer for håndtering av vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til naturmangfold og økosystemer i opplysningskravet E4-2. Opplysningskravet E4-3 skal det redegjøres for «tiltak virksomheten iverksetter for naturmangfold og økosystemer og ressursene som er avsatt til gjennomføring» (Deloitte, 2024, s. 30). Det skal også etter opplysningskravet E4-5 redegjøres for relevante indikatorer knyttet til vesentlige påvirkninger på naturmangfold og økosystem. Avslutningsvis skal det redegjøres for den finansielle konsekvensen av vesentlige risikoer og muligheter knyttet til naturmangfold og økosystem.

Opplysningskravene trukket frem i dette delkapittelet stiller flere krav til hva som skal inkluderes i bærekraftsrapporten, og at bærekraftsrapporten skal integreres i årsrapporten. Kravene til struktur etter ESRS 1 kan gjøre at selskapene ikke lenger har friheten til å henvise til sine nettsider. Selskapene skal også rapportere om tiltak som er iverksatt for å forbedre overlevelsesraten og redusere sykdom

hos fisken, og ressursene som er avsatt til gjennomføring av dette. Det skal også opplyses om hvordan dødelighet/overlevelse kan påvirke oppdrettsfisken som marin ressurs, og naturmangfold og økosystemer generelt. Til slutt skal det opplyses om den finansielle konsekvensen av dødelighet/overlevelse både knyttet til marine ressurser samt naturmangfold og økosystem. Ut fra opplysningskravene som er trukket frem fra kapittel 4, kan det tyde på at rapportering om fiskehelse og overlevelse/dødelighet vil bli mer omfattende og standardisert.

7.4 – Lakselus

Den fjerde analyseparameteren i innholdsanalysen knyttet seg til hvorvidt selskapene rapporterer om lakselus. Da det i kapittel 3 ble redegjort for miljøutfordringer knyttet til oppdrettsnæringen, var lakselus en utfordring som ble identifisert. Fiskeoppdrett foregår i all hovedsak i åpne merder, og gjør det mulig at lakselusen smitter over fra oppdrettsfisken til villfisken, gjennom nota. Dermed blir lakselus et problem i den naturlige forekomsten av laks. Lakselus forekommer naturlig i Norge, men områder med større konsentrasjoner av fisk er mer utsatt. Laksen som blir infisert kan få åpne sår, økt mottakelighet for sykdom og kan i verste fall medføre økt dødelighet (NOU 2023: 23, s. 30). Vi ønsket derfor å se nærmere på hvordan selskapene rapporterer om lakselus.

I innholdsanalysen i kapittel 6 kom vi frem til at det er likheter og ulikheter på hvordan de utvalgte selskaper rapporterer på lakselus. Handlingsrommet GRI-standarden gir er stort, noe som medfører mye frihet på hva som vektlegges i årsrapportene. Mowi ASA har utfyllende tekster som vektlegger påvirkningen lakselus har på fiskevelferden og hvordan selskapet jobber for å redusere konsentrasjonen av parasitten. Årsrapporten til SalMar har også fokus på fiskevelferden. Rapporten vektlegger også hvordan selskapets aktivitet påvirker villaks og villdyr. Årsrapporten til Lerøy Seafood bruker lite tekst, men bruker i stor grad tabeller og grafer for å visualisere dataen. Hvordan selskapet har vektlagt informasjonen er også forskjellig fra Mowi og SalMar. Lerøy Seafood legger i sin rapport vekt på effektene parasitten har på oppdrettsfisken og hvordan infeksjon er det største problemet for dødeligheten i fiskenæringen. Det gis lite informasjon om påvirkningen på villaksen. Vi så i analysen av årsrapportene at rapportering på bruk av medikament og antibiotika til en viss grad er lik mellom selskapene.

I kapittel 4 ble det redegjort for opplysningskrav som er relevant til bærekraftsrapportering om lakselus og som kan ha en påvirkning på hvordan selskapene må rapportere fremover. Opplysningskravene vi har identifisert er; kravet i ESR 2 IRO-1 selskapene må beskrive prosessen for å identifisere og vurdere vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til naturmangfold og

økosystem, samt marine ressurser. Slik som tidligere redegjort for i kapittel 3, kan lakselus ha en påvirkning på oppdrettslaksen og villaksen. På grunn av lakselusens påvirkning på indre og ytre miljø, vil opplysningskravene som følger av ESRS E3 Vann- og marine ressurser kunne påvirke rapporteringen på dette området. Etter opplysningskravet E3-1 skal det opplyses om selskapets retningslinjer for håndtering av vesentlige påvirkninger, risiko og muligheter knyttet til vann og marine ressurser. Det skal også opplyses om hvilke «[...] tiltak selskapet har iverksatt for vann og havressurser, og ressursene som er avsatt til gjennomføring» etter opplysningskravet E3-2 (Deloitte, 2024, s. 28). Etter opplysningskravet E3-3 skal det redegjøres for selskapets mål relatert til vann og marine ressurser. Opplysningskravet E3-5 fastsetter at det skal redegjøres for den forventede finansielle konsekvensen av vesentlige risikoer og muligheter knyttet til vann og marine ressurser.

Vi har også trukket frem opplysningskravene i ESRS E4 Naturmangfold og økosystemer, da lakselus kan ha en påvirkning på villaksen. Relevante opplysningskrav i denne standarden er E4-1, E4-2, E4-3, E4-5 og E4-6. E4-1 fastsetter at selskapene må beskrive hvordan «[...] dens påvirkning på naturmangfold og økosystem, risikoer og muligheter resulterer av og medfører tilpasning av strategi og forretningsmodell» (Deloitte, 2024, s. 30). Etter E4-2 skal selskapene opplyse om retningslinjer for håndtering av vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til naturmangfold og økosystem. Selskapet skal rapportere om hvilke tiltak som iverksettes for naturmangfold og økosystem og ressursene avsatt til gjennomføring av tiltaket etter E4-3. Selskapene rapporterer i dag om behandlingene av lakselus er medikamentelle eller ikke-medikamentelle. E4-5 stiller krav om at det opplyses om relevante indikatorer knyttet til vesentlige påvirkninger på naturmangfold og økosystem. Selskapene må avslutningsvis redegjøre den finansielle konsekvensen av vesentlige risikoer og muligheter knyttet til naturmangfold og økosystem, etter E4-6.

Opplysningskravene redegjort for om lakselus, kan tyde på at rapportering om lakselus vil bli mer standardisert. Selskapene må rapportere om hvordan lakselus kan påvirke villaksen og hvordan den påvirker oppdrettslaksen. Kravene til struktur og begrensning av muligheten til å henvise til andre steder for utdypende informasjon, vil gjøre det enklere å sammenligne påvirkningene mellom selskap. Kravene som stilles i ESRS E4 kan tyde på at det blir mer omfattende med at flere elementer må inkluderes.

7.5 – Kobber

Den femte og siste analyseparameteren som la grunnlaget for dokumentanalysen i kapittel 6, var selskapenes rapportering om bruk og utslipp av kobber. Utslipp av kobber er en av næringens

miljøpåvirkninger, slik vi presenterte i kapittel 3. Kapitlet tok for seg hvordan kobber blir brukt til impregnering av nøtene i oppdrettsanlegg og i små mengder i fiskefôret. Dersom det slippes ut høye doser med kobber, kan det ha en påvirkning på dyrelivet i havbunnen. Vi ønsket derfor å se nærmere på samspillet mellom selskapenes rapportering om kobber og kobberutslipp i analysen vår og fremtidige rapporteringskrav.

I analysen av selskapene Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA ble det ikke rapportert om mengden kobberutslipp. Selskapene Mowi og SalMar opplyser i årsrapportene at de arbeider med å fase ut kobberimpregnering av merdene. Lerøy Seafood rapporterer ikke om kobber i årsrapporten for 2022. I intervjuet med vår informant i Mowi kom det frem at det er vanskelig for selskapet å måle hvor mye kobber som blir sluppet ut til oppdrettsanleggenes ytre miljø.

I kapittel 4, om ESRS E2, blir det redegjort om fem opplysningskrav relatert til forurensning som selskapene vil måtte forholde seg til fremover. Etter opplysningskravet fra ESRS 2 «IRO-1» skal selskapene beskrive prosessen for å identifisere og vurdere vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter som er forbundet med forurensning. Etter opplysningskravene i ESRS E2-1 skal det opplyses om virksomhetens retningslinjer for håndtering av vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter knyttet til forebygging og kontroll av forurensning. Selskapene må etter opplysningskravet E2-2 opplyse om hvilke tiltak som er knyttet til forurensning og avsatte ressurser til gjennomføring. Det skal opplyses om virksomhetens mål relatert til forurensning etter opplysningskravet E2-3. Avslutningsvis skal det etter E2-4 opplyses om «[...] miljøgifter som virksomheten slipper ut gjennom egen virksomhet til luft vann og jord, samt mikroplasten den genererer eller bruker» (Deloitte, 2024, s. 26). Miljøgifter som skal rapporteres om er listet opp i “[...] Annex II of Regulation (EC) No 166/2006 of the European Parliament and of the Council 1” (ESRS E2 Pollution, 2023, s. 5). I listen over hvilke typer forurensinger som skal rapporteres om er kobber blant dem.

I vår undersøkelse av fremtidige krav fra EU om bærekraftsrapportering på forurensning av vann, har vi sett nærmere på European Sustainability Reporting Standards (ESRS) E2 om forurensning. Vi har analysert årsrapporten til Mowi ASA, SalMar ASA, og Lerøy Seafood Group ASA, hvor vi så nærmere på hvordan selskapene rapporterer om kobberutslipp; det rapporteres lite eller ingenting om kobber. Ut fra de nye opplysningskravene som stilles i ESRS E2 om forurensning av vann, luft og jord, kan det tyde på at selskapene må rapportere mer omfattende og mer i detalj om kobberutslipp.

7.6- Verdikjede

I intervjuet med vår informant i Mowi ble det påpekt at det er utfordrende for selskapet å innhente all den relevante dataen som trengs for å kunne imøtekomme kravene som stilles til bærekraftsrapporteringen. Informanten påpeker spesifikt at eldre anlegg ikke er utstyrt med samme teknologi som moderne anlegg. Dette gjør det mer komplisert å innhente nøyaktig og relevant data for å kunne utforme bærekraftsrapporten.

Etter ESRS 1 pkt. 63 skal det rapporteres om hele verdikjeden i selskapet. Her kan det oppstå problemer med selskap som ikke er rapporteringspliktig etter EUs bærekraftsdirektiv. Ikke alle selskapene har samme teknologi eller kapasitet til å innhente informasjon som de store selskapene har. Dersom foretaket har forsøkt å innhente informasjonen fra verdikjeden uten å lykkes, er det tillatt å bruke estimer av påvirkningen etter punkt 69 i ESRS 1 (ESRS 1, 2023, s. 11). Dette kan gjøre innsamlingen av data vanskeligere for store foretak som trenger informasjonen for å oppfylle kravene fra EUs bærekraftsdirektiv, og det kan føre til at flere foretak ønsker å ha hele verdikjeden innad i samme konsern/selskap. Det kom frem i intervjuet med Mowi at selskapet har hele verdikjeden integrert i konsernet. Det kan derfor tenkes at andre selskap vil følge dette, slik at de enklere kan sørge for å ha tilstrekkelig informasjon til bærekraftsrapporteringen.

7.7 – Konklusjon

Dette delkapittelet er en oppsummering av oppgavens funn og en besvarelse av vår problemstilling. Vi ser i all hovedsak på resultatene av innholdsanalysen i kapittel 6 og våre tolkninger av den fremtidige rapporteringen etter ESRS. Det er derfor hensiktsmessig å gjenta vår problemstilling:

Hvordan kan implementeringen av EUs bærekraftsdirektiv i Norge gi mer relevant, pålitelig og sammenlignbar bærekraftsinformasjon? – Søkelys på miljøutfordringene i oppdrettsnæringen.

Før innføringen av EUs bærekraftsdirektiv var bærekraftsrapporteringen varierende og manglet relevant informasjon som er nødvendig for brukerne av årsrapportene. Innføringen av EUs bærekraftsdirektiv har som formål å standardisere rapporteringspraksisen innen bærekraftsforhold. Det forventes at standardiseringen vil redusere variasjonen i rapporteringen og sørge for mer gjennomsiktighet mellom virksomheter, som videre gir interessentene mer pålitelig bærekraftsinformasjon.

Som en konklusjon av våre funn i kapitlene 4 og 6, samt drøftelsene av opplysningskravene som følger av European Sustainability Reporting Standards (ESRS), er det tydelige indikasjoner på en økende standardisering av bærekraftsrapportering. Opplysningskravene vi har sett på vil gi klare retningslinjer på hva som skal opplyses om, og hva brukerne av bærekraftsrapporten skal få en forståelse for. Kravet om struktur i ESRS 1 kan øke sammenlignbarheten, da informasjonen som blir gitt skal plasseres samlet under en bærekraftsdel i årsrapporten (ESRS 1, 2023, s. 17). Informasjonen som blir inkludert om bærekraftsforhold skal være basert på prinsippet om dobbelt vesentlighet (ESRS 1, 2023, s. 5). Dette kan redusere mengden informasjon som er irrelevant for brukernes forståelse av selskapenes påvirkninger og øke relevansen av bærekraftsrapporten.

Vi har sett på miljøutfordringer med oppdrettsnæringen og hvordan selskapene har rapportert på forholdene. Det kan tyde på at rapportering etter innføring av European Sustainability Reporting Standards (ESRS) vil forandre måten selskapene fremstiller informasjonen om miljøutfordringer. I de tre selskapene Mowi ASA, SalMar ASA og Lerøy Seafood Group ASA har vi sett at informasjonen blir fremstilt på forskjellige måter om miljøutfordringer. Det presenteres blant annet informasjon i grafer og tabeller for å forklare påvirkningen selskapet har, og det henvises til andre steder enn årsrapporten for mer utdypende informasjon. Dette fører til at brukerne av årsrapporten må sette seg grundig inn i hvordan det enkelte selskapet har valgt å rapportere om forholdene for å kunne forstå påvirkningen og for å sammenligne mellom selskap. Kobber er en av miljøutfordringene det rapporteres lite på. Selskapene opplyser i årsrapporten fra 2022 at de arbeider mot å redusere forbruket eller å gå bort fra bruk av kobber som impregnering. Dersom dette blir ansett som en vesentlig påvirkning må oppdrettsselskapene fremover rapportere mer omfattende for at brukerne skal kunne forstå effekten kobber har.

7.8 – Til fremtidig forskning

For å utvikle en bredere forståelse av rapporteringspraksisen i norsk oppdrettsnæring, kan det i videre forskning gjøres flere endringer i utvalget. Utvalget kan bestå av selskaper av forskjellig størrelse, som i større grad nyanserer bærekraftsrapporteringen i selskaper som ikke har de samme ressursene som selskapene vi har undersøkt i denne oppgaven. Det kan også gjøres et større utvalg; jo flere oppdrettsselskaper som undersøkes, jo større blir sannsynligheten for at det kan trekkes generaliserende konklusjoner om næringens bærekraftsrapportering.

Problemstillingen vår kan også besvares med andre metoder. Kartlegging av dagens rapporteringspraksis og de nye rapporteringskravenes ringvirkninger, kunne blitt gjort gjennom

intervjuer av selskapenes bærekraftsansvarlige, styremedlemmer, eksperter på fagfeltet eller andre. Videre kunne det vært interessant å undersøke hva selskapene estimerer at de nye rapporteringskravene vil koste å etterleve, sammenlignet med selskapenes kostnader for dagens rapportering.

Vi er av den oppfatning at vi har besvart problemstillingen på en tilfredsstillende måte. Metodetrianguleringen gjorde det mulig for oss å se at våre tolkninger av eksisterende og kommende regulering har likhetstrekk med vår informants tanker og oppfatninger. Det er imidlertid knyttet usikkerhet til vår oppfatning av hvordan standardiseringen av bærekraftsrapporteringen vil påvirke oppdrettsselskapers rapportering om miljøforhold. Det har per i dag ikke blitt publisert noen årsrapporter som eksplisitt benytter European Sustainability Reporting Standards (ESRS), og vår oppgave har derfor ingen forutsetninger for å konkludere om hvordan rapporteringen kommer til å bli. Vi mener derimot at vår oppgave kan brukes som et referansepunkt når oppdrettsnæringens bærekraftsrapportering etter ESRS blir en utbredt affære. Vi ønsker derfor at dette temaet forskes videre på i tiden som kommer, for å undersøke om standardisering av rapporteringen har vært hensiktsmessig.

Bibliografi

- Amundsen, B. (2018, 01 18). *Dropp storfekjøtt om du vil spise klimavennlig*. Hentet fra Forskning.no:
<https://www.forskning.no/ny-klima-mat-og-helse/dropp-storfekjott-om-du-vil-spise-klimavennlig/294368>
- Anne, R. C. (2024, 03 06). *Det må ikke lønne seg å drive med dårlig fiskehelse og høy dødelighet*. Hentet fra NRK: https://www.nrk.no/norge/tekna_-_det-ma-ikke-lonne-seg-a-drive-med-darlig-fiskehelse-og-hoy-dodelighet-1.16761078
- Aspøy, A., & Tvedt, K. (2024, Februar 11). *SNL*. Hentet fra Klima- og miljødepartementet:
https://snl.no/Klima-_og_miljodepartementet
- Baksaas, K., & Stenheim, T. (2024, Februar 07). *Econa*. Hentet fra Regnskap er også kommunikasjon:
<https://nye.econa.no/faglig-oppdatering/medlemsbladet-magma/7-2021/regnskap-er-kommunikasjon/>
- BarentsWatch. (2023, 04 26). *Lakselus*. Hentet fra barentswatch.no:
<https://www.barentswatch.no/havbruk/lakselus>
- Boe, E. M. (2024, 04 18). *juridisk metode*. Hentet fra snl.no: https://snl.no/juridisk_metode
- Borgersen, T. (2024, 01 15). *Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet*. Hentet fra Regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/>
- Deloitte. (2024, 03). *Din guide til CSRD og ESRS*. Hentet fra Deloitte:
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/klima-og-barekraft/Your%20guide%20to%20ESRS%20-Norwegian%20version-2024.pdf>
- EFRAG . (2023, 09 04). *EFRAG-GRI JOINT STATEMENT OF INTEROPERABILITY*. Hentet fra EFRAG:
<https://efrag.org/news/public-444/EFRAG-GRI-Joint-statement-of-interopability->
- EFRAG. (2022, 11). *DRAFT EUROPEAN SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS ESRS 1 General requirements* . Hentet fra EFRAG:
<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>
- EFRAG. (2023, 7 31). *ESRS 1*. Hentet fra EFRAG:
https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%25201%2520Delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf
- EFRAG. (2023, 12 22). *ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES*. Hentet fra Efrag.org:
https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%25202%2520Delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf

- EFRAG. (2023, 12 22). *ESRS E1 Climate change*. Hentet fra The ESRS per delegated act:
https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%2520E1%2520Delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf
- EFRAG. (2023, 12 22). *ESRS E2 Pollution*. Hentet fra EFRAG:
https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%2520E2%2520Delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf
- EFRAG. (2023, 12 22). *ESRS E3 WATER AND MARINE RESOURCES*. Hentet fra EFRAG:
https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%2520E3%2520Delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf
- EFRAG. (2023, 12 22). *ESRS E4 BIODIVERSITY AND ECOSYSTEMS* . Hentet fra EFRAG:
https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FESRS%2520E4%2520Delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf
- EFRAG. (u.d.).
- Ellefsen, H. C. (2019, 10 31). *GRI - en kort innføring*. Hentet fra GPokonomi:
<https://www.gpokonomi.no/2019/10/31/global-reporting-initiative-en-kort-innforing/>
- Espeland, A. J. (2023, Januar 31). *NRK*. Hentet fra Økte funn av miljøskadelig kobber fra oppdrettsanlegg: https://www.nrk.no/rogaland/kobberutslipp-fra-oppdrettsanlegg-bekymrer-forskerne-_kan-skade-blaskjell-1.16255598
- EUs taksonomi og handlingsplan for bærekraftig finans*. (u.d.). Hentet fra NHO:
<https://www.nho.no/tema/energi-miljo-og-klima/artikler/eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-barekraftig-finans/>
- Fallan, E. (2007, Mai). Miljørapportering i norske selskaper 1987-2005. Hentet fra
<https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/167459/Fallan%20Even%202007.pdf?sequence=1>
- Finansdepartementet. (2012-2013). *Prop. 48 L*. Hentet fra Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (rapportering om samfunnsansvar mv.):
<https://www.regjeringen.no/contentassets/3bd092ea00114400b6bcf73e66b01c98/no/pdfs/prp201220130048000dddpdfs.pdf>
- Finansdepartementet. (2024, 01 15). *Taksonmien for bærekraftig økonomisk aktivitet*. Hentet fra Regjeringen: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonmien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/>
- Finansdepartementet; Statsministerens kontor. (2022, 09 28). *Pressemeldinger*. Hentet fra Regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/overskuddene-fra-naturressursene-skal-fordeles-bedre/id2929123/>

FN. (2023, Juni 28). Hentet fra Bærekraftig utvikling: <https://fn.no/tema/baerekraftig-utvikling-fattigdom-og-befolkning/baerekraftig-utvikling>

FN. (2023, September 13). Hentet fra Hva er FN?: <https://fn.no/om-fn/hva-er-fn>

Forbrukertilsynet. (2024, April 23). Hentet fra Åpenhetsloven: <https://www.forbrukertilsynet.no/vi-jobber-med/apenhetsloven>

Forskning.no. (2021, September 01). Hentet fra Femdobling i værrelaterte naturkatastrofer, viser WMO-rapport: <https://www.forskning.no/klima-ntb-vaer-og-vind/femdobling-i-vaerrelaterte-naturkatastrofer-viser-wmo-rapport/1904473>

Global Reporting Initiative. (u.d.). *Content Index Template*. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/reporting-support/reporting-tools/content-index-template/>

Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen: Fagbokforlaget.

Grønmo, S. (2021, 05 10). *forskningsmetode - samfunnsvitenskap*. Hentet fra snl.no: https://snl.no/forskningsmetode_-_samfunnsvitenskap

Grønmo, S. (2023, 01 16). *kvalitativ metode*. Hentet fra snl.no: https://snl.no/kvalitativ_metode

Grønmo, S., Kåss, E., & Hem, E. (2024, 02 16). *undersøkelsesopplegg*. Hentet fra snl.no: <https://sml.snl.no/unders%C3%B8kelsesopplegg>

Holden, E., & Linnerud, K. (2022). *Bærekraftig utvikling - En idé om rettferdighet*. Universitetsforlaget

Hovland, K. M. (2019, September 13). *E24*. Hentet fra Rekordhøye grønne investeringer: – Det er helt enormt: <https://e24.no/energi-og-klima/i/pLXPWW/rekordhoeye-groenne-investeringer-det-er-helt-enormt>

IFRS. (u.d.). *About IFRS*. Hentet fra IFRS: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>

intrafisk. (2023, Juni 28). Hentet fra Mowi: I Vår klare målsetninger er å fortsette å vinne markedsandeler de neste årene: <https://www.intrafish.no/okonomi/mowi-var-klare-malsetning-er-a-fortsette-a-vinne-markedsandeler-de-neste-arene/2-1-1448328>

Klima- og miljødepartementet. (2023, 12 13). *Klimatoppmøtet i Dubai et gjennombrudd*. Hentet fra regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/klimatoppmotet-i-dubai-et-gjennombrudd/id3018393/>

Knudsen, O. F., Julsrud, O., Tvedt, K. A., & Trondal, J. (u.d.). *EU - Den europeiske union*. Hentet fra Store Norske Leksikon: https://snl.no/EU_-_Den_europeiske_union

KPMG. (2022, Oktober). Hentet fra Survey of Sustainability Reporting 2022: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>

- Laksefakta. (2023, Mars 13). *laksefakta.no*. Hentet fra Hva er bærekraft: <https://laksefakta.no/laks-og-miljo/hva-er-barekraft/>
- Lem, C. H. (2021). *Econa*. Hentet fra Norske bedrifter må skjerpe seg på miljørapportering: <https://nye.econa.no/faglig-oppdatering/medlemsbladet-magma/7-2021/norske-bedrifter-ma-skjerpe-seg-pa-miljorapportering/>
- Lerøy Seafood. (2023, April). *Årsrapport Lerøy Seafood 2022*. Hentet fra <https://www.leroyseafood.com/no/om-leroy/om-oss/>
- Lerøy Seafood Group. (u.d.). Hentet fra Om oss: https://www.leroyseafood.com/no/om-leroy/om-oss/?gad_source=1&gclid=Cj0KCQjw-r-vBhC-ARISAggUO2CmOyqgIrE2V0fVvCkclR3yqCLyLYDNwayxiabsh1XoBKzZi8uf0l4aArW5EALw_wcB
- Lerøy Seafood Group. (u.d.). Hentet fra MOM B: <https://www.leroyseafood.com/no/barekraft/sustainability-library-2022/biodiversity/mom-b/>
- Lorentsen, M. (2022, 02 22). *Bærekraftsrapportering - fra ord til handling*. Hentet fra Azets: <https://www.azets.no/blogg/rapportere-barekraft/>
- Lovdata. (1954). Hentet fra Lov om naturvern: <https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1954-12-01-2>
- Miljødirektoratet. (2020, 09 14). *Rømt oppdrettslaks*. Hentet fra Miljøstatus Miljødirektoratet: <https://miljostatus.miljodirektoratet.no/tema/ferskvann/laks/romt-oppdrettslaks/>
- Miljødirektoratet. (2023, 02 06). *Ekstermvær*. Hentet fra miljostatus.miljodirektoratet.no/Ekstremvar/: <https://miljostatus.miljodirektoratet.no/Ekstremvar/>
- Miljødirektoratet. (2023, 10 18). *EUs taksonomi og handlingsplan for bærekraftig finans*. Hentet fra [miljodirektoratet.no](https://www.miljodirektoratet.no): <https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/internasjonalt/gronn-giv/eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-barekraftig-finans/><https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/internasjonalt/gronn-giv/eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-barekraftig-finans/>
- Miljødirektoratet. (2023, 11 06). *Klimagassutslipp fra olje- og gassutvinning i Norge*. Hentet fra miljostatus.miljodirektoratet.no: <https://miljostatus.miljodirektoratet.no/tema/klima/norske-utslipp-av-klimagasser/klimagassutslipp-fra-olje--og-gassutvinning/>
- Miljødirektoratet. (2024, Februar 7). Hentet fra Akvakultur - oppdrett: <https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/vann-hav-og-kyst/Akvakultur-fiskeoppdrett/>
- Misund, B. (2023, 01 21). *Fiskeoppdrett*. Hentet fra Store norske leksikon: <https://snl.no/fiskeoppdrett>

Mowi. (u.d.). *Integrated Annual Report Mowi 2022*. Hentet fra <https://mowi.com/wp-content/uploads/2023/03/Mowi-Integrated-Annual-Report-2022.pdf>

Mowi. (u.d.). *webområde om bærekraft*. Hentet fra <https://mowi.com/no/baerekraft/>

Nærings- og fiskeridepartementet. (2021, 10 11). *Norsk havbruksnæring*. Hentet fra Regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/tema/mat-fiske-og-landbruk/fiskeri-og-havbruk/1/oppdrettslaksen/Norsk-havbruksnaring/id754210/>

Nærings- og fiskeridepartementet. (2022, 10 21). *Meld. St. 6 (2022–2023)*. Hentet fra Regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/contentassets/b45b4a63e301435293bd1b10d1ede45b/no/pdfs/stm202220230006000dddpdfs.pdf>

Nærings- og fiskeridepartementet. (2022-2023). *Prop. 1 S*. Hentet fra For budsjettåret 2023: <https://www.regjeringen.no/contentassets/23f5c0bd13eb4f33a279676635c07be9/no/pdfs/prp202220230001nfdddpdfs.pdf>

PWC. (2023, 08 02). *Final European Sustainability Reporting Standards have been adopted*. Hentet fra PWC: https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_briefs/in_briefs_INT/in_briefs_INT/final-european-sustainability-reporting-standards-have-been-adopted.html#pwc-topic.dita_673fad99-fb43-4abb-acb3-c8b22c9bd6d7

PWC. (u.d.). *Rapporteringsstandarder for bærekraft i EU*. Hentet fra PWC: <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/standarder-for-baerekraftsrapportering.html>

Regnskap Norge. (u.d.). *Bærekraftsrapportering*. Hentet fra Bærekraftsrapportering: <https://www.regnskapnorge.no/naeringspolitikk/barekraft/barekraftsrapportering/>

Revisorforeningen. (2021, 08 13). *GRI og EFRAG inngår samarbeid*. Hentet fra Revisorforeningen: <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/gri-og-efrag-inngar-samarbeid/>

SalMar. (u.d.). Hentet fra Kultur: <https://www.salmar.no/om-salmar/salmar-i-dag/kultur/>

SalMar. (2023, April 23). *Annual Report SalMar 2022*. Hentet fra <https://ml-eu.globenewswire.com/Resource/Download/a2fe8fe1-aec2-435b-8dba-830bca5058b9>

Samuelsen, G., Nordang, B., & Higham, J. (2023, 12 05). *EUs bærekraftsdirektiv – CSRD*. Hentet fra Klimapartnere.no: <https://www.klimapartnere.no/eus-baerekraftsdirektiv-csrd/>

SNL. (2023, Desember 28). Hentet fra Grønnvasking: <https://snl.no/grønnvasking>

Sommerset, I., Jannicke, W.-N., Oliveira, V. H., Moldal, T., Bornø, G., Haukaas, A., & Brun, E. (2023). *Fiskehelse rapporten 2022*. Veterinærinstituttet.

SSB. (2020, 10 29). *Akvakultur*. Hentet fra ssb: <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/fiskeoppdrett/aar>

SSB. (2023). *fakta om norsk væringsliv*. Hentet fra ssb: <https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/faktaside/norsk-naeringsliv>

- Stoltenberg, C. (2022, 01 26). *deskriptiv*. Hentet fra snl.no: <https://snl.no/deskriptiv>
- Storm-Paulsen, O. (u.d.). *Om beslutningsprosessen*. Hentet fra Europalov: <https://europalov.no/laermer/beslutningsprosessen>
- Storm-Paulsen, O. (u.d.). *Om EU-rettsaktene*. Hentet fra Europalov: <https://europalov.no/laermer/eu-rettsaktene>
- Trondal, J., & Knudsen, O. F. (2023, 10 20). Hentet fra <https://snl.no/EU-kommisjonen>
- Trueblood. (1966). *universitetet i Agder*. Hentet fra UIA:
<file:///C:/Users/mathi/OneDrive/Dokumenter/2.%20Standarisering%20og%20sammenlignbarhet%20-%20forenelig,%20Kjell%20Ove%20Ros%C3%B8k.pdf>
- Utenriksdepartementet. (2008-2009). *St.meld. nr. 10*. Hentet fra Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/d1301a2369174dd88f8e25d010594896/no/pdfs/stm200820090010000dddpdfs.pdf>
- Waugh, C. (2022, Juli 07). *The University of Manchester*. Hentet fra Corporations vs. Consumers: Who is really to blame for climate change?: <https://sites.manchester.ac.uk/global-social-challenges/2022/07/07/corporations-vs-consumers-who-is-really-to-blame-for-climate-change/>
- Wilsgaard, S. (2024, 01 30). *EU utsetter sektorspesifikke bærekraftsrapporteringsstandarder*. Hentet fra Regnskapnorge: https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/bransjeaktuelt/eu-utsetter-sektorspesifikke-barekraftsrapporteringsstandarder/#msdyntrid=xkYcrfZHI9Ya97kbJscSSCYF6i9QhDHcsu_sZHqcS0o

Vedlegg 1: Intervjuguide til intervju med Mowi

Bærekraft er et tema som stadig blir mer aktuelt. Investorer, rådgivere, banker også andre mer utvidede brukergrupper ser på bærekraftsinformasjonen som blir offentliggjort av bedrifter, og tar avgjørelser ut ifra denne informasjonen.

EU vedtok i 2022 et direktiv for å søke å øke påliteligheten og sammenlignbarheten av informasjonen som fremkommer i bærekraftsrapporter (EU/2022/2464). I Norge er det utarbeidet en NOU (NOU:2023 15 bærekraftsrapportering) som fremmer forslag om nye krav til bærekraftsrapportering som ledd i implementering av det nevnte EU-direktivet. Det kommer frem av NOU-en at nåværende bærekraftsrapportering er ensartet: foretakene bruker ulike standarder som grunnlag for utarbeidelsen Det pekes på at «Dette kan bidra til å øke byrdene for foretakene som rapporterer, samtidig som det bidrar til å redusere nytten og relevansen av informasjonen som rapporteres» (NOU: 2023:15 Bærekraftsrapportering, 2023, s. 26).

Vår gruppe tar for oss hvordan de nye reguleringene om bærekraftsrapportering vil påvirke ulike selskaper. Vi ser spesifikt på rapportering innenfor sjømatnæringen, med et hovedfokus på hvordan de nye kravene kan påvirke sammenlignbarheten mellom selskap. Vi ser i detalj på bærekraftsrapportene til de tre store selskapene innenfor sjømat: Mowi, Lerøy og SalMar.

Generelle spørsmål

1. Hvilke hovedutfordringer og muligheter ser Mowi i sitt bærekraftsarbeid?

Informanten trekker frem at Mowi er et selskap med bærekraft som kjerneverdi som en mulighet. Derimot er at en av selskapets utfordringer i dag at forskjeller i reguleringen i landene Mowi er tilstede i, gjør rapporteringsarbeidet ressurskrevende.

2. Kan du fortelle litt om din rolle i Mowi og din erfaring med bærekraftsrapportering?

Informanten forteller om sin rolle som kvalitetssjef for sin region i Mowi. Det utdypes om at informanten rapporterer inn tall for sin region, og hvilke forhold og sertifiseringer de forholder seg til.

Bærekraftsrapportering

1. Mowi gir mye informasjon i bærekraftsrapporten. Vi lurer på om det er noe du har lyst å fremheve, og som dere kanskje gjør bedre eller annerledes enn konkurrentene?

Informanten ønsker ikke si noe om det er noe Mowi gjør bedre eller annerledes enn sine konkurrenter, men setter heller på at konkurrentene antas å være relativt like da de største oppdrettsselskapene i Norge benytter seg av de samme sertifiseringene. Informanten sier likevel at Mowi er stolte over å ha vunnet Color Fair for femte år på rad.

2. Kan du redegjør for hvilke forberedelser Mowi har gjort som følge av den kommende implementeringen av EUs bærekraftsdirektiv i norsk lovgivning?

Det sitter en avdeling i Bergen som jobber med akkurat dette. Informanten kan ikke si noe konkret om hva Mowi gjør for å forberede seg. De fire P-ene (People, Planet, Product, Profit) har lenge vært en del av Mowis forretningsmodell, og gjennom prioriteringen av bærekraft gjennom mange år, har Mowi nå en god posisjon inn mot innføringen av EUs bærekraftsdirektiv.

3. Har dere noen forventninger til hvordan bærekraftsrapportering vil endre seg generelt i oppdrettsnæringen som følge av de nye kravene?

Det er en forventning om likere krav til rapportering blant de største aktørene i Norge (Mowi, Salmar og Grieg), samtidig som mange av de mindre aktørene som driver på samme måte som de største, ikke vil bli omfattet av de nye rapporteringskravene før i 2025/2026. De nye kravene forventes også å medføre betydelige investeringer i ny teknologi, for å kunne imøtekomme de nye rapporteringskravene. Informanten tar et eksempel med utslipp av vann, og at den renseteknologien som kreves betyr store investeringer, som større selskaper vil ha bedre forutsetninger for å klare å finansiere enn det små selskaper har.

4. I hvilken grad har Mowi opp til nå sett hen til rapportering som andre selskaper gjør innenfor sjømat- og da særlig med tanke på sammenlignbarhet?

Informanten har kun ansvar for å rapportere inn tall fra sin region, men vet at Mowi bruker benchmarking for å ivareta behovet for sammenlignbarhet. Det trekkes også frem at alle sertifiseringene som oppdrettsnæringen bruker kan være med på å skape sammenlignbarhet mellom oppdrettsselskapene.

5. Hvordan balanserer MOWI behovet for detaljert og spesifikk informasjon med ønsket om enkelhet og tilgjengelighet i bærekraftsrapportene?

Dette handler både om kravene som kommer og måten det rapporteres på nå, men samtidig må man ha et verktøy i midten som balanserer disse. For å få detaljert informasjon er man også nødt til å ha utstyr som kan gjøre detaljerte målinger, og å få til dette kan være en utfordring.

6. Mowi bruker GRI-standarden som grunnlag for utarbeidelsen av bærekraftsrapportering. Har du noen tanker du vil dele med oss om denne standarden? For eksempel: synes du at standarden er egnet til å gi den informasjonen interessenter trenger? Hvis ikke, hva tenker du burde ha vært med, eller burde ha vært bedre?

Informanten, som omtaler Mowis arbeid med bærekraftsrapportering som proaktivt, mener at GRI-standarden er bra nok, og at denne standarden har vært retningsgivende for arbeidet som gjøres. For

å kunne rapportere etter GRI-standarden har Mowi gjort mye for å sikre tilstrekkelig med datamålinger. At dette har vært på plass før innføringen av ESRS har gjort at selskapet er mer forberedt på lovendringene som er ventet i årene fremover.

7. Vi fokuserer som sagt mest på i hvilken grad bærekraftsrapporter fra ulike selskaper er sammenlignbare i dag og hvordan nye reguleringer kan være egnet til å øke sammenlignbarheten. Hva er ditt syn på dette, og på de endringene til rapporteringskrav som kommer fremover?

De nye reguleringene vil mest sannsynlig bety at selskapene i oppdrettsnæringen må samle inn og innrapportere større mengder data, på flere forhold enn de gjør i dag. Dette vil kunne bedre forutsetningene for at sammenligning av data mellom selskaper vil kunne bli enklere, og det vil kunne skape grunnlag for tallbaserte bransjestandarder på flere områder enn det finnes i dag. Informanten trekker også frem at en standardisering av utformingen av rapporteringen vil kunne bidra til større grad av sammenlignbarhet.

8. Tror du det blir lettere for selskaper å rapportere om bærekraft dersom alle må følge en mer standardisert «mal» slik det blir fremover?

Informanten mener at standardiseringen vil gjøre det lettere å rapportere om bærekraft, men trekker igjen frem behovet for målinger som en utfordring. For å tilfredsstille dette behovet må målinger kunne gjøres på lik måte på tvers av anlegg i produksjonen, noe som vil kreve betydelige investeringer i gamle anlegg.

9. Mener du det kommer til å bli oppgitt mer kvantitativ data enn tidligere, etter innføringen av EUs bærekraftsdirektiv og de mer detaljerte standardene i norsk regnskapslovgivning?

Informanten er tydelig usikker, men tror at reguleringene vil føre til mer kvantitativ data enn før, hovedsakelig fordi hva de kvalitative forholdene innebærer blir tydeliggjort, og det vil derfor kunne bli enklere å kvantifisere slike forhold.

10. I en artikkel fra hi.no er det estimert at en vask med høytrykkspyler kan slippe ut så mye som 80 kg kobber. Kobberutslipp er anslått å utgjøre en trussel mot miljøet i havet.

Vi ser at det rapporteres lite om kopperutslipp i bærekraftsrapportene til Mowi, og at det også er slik i bærekraftsrapportene til SalMar og Lerøy. Kan du dele noen tanker med oss om hva som kan være årsaken til dette: kan det skyldes:

- **Utslippskvanta er vanskelig å estimere?**
- **Utslippene utgjør en ikke vesentlig påvirkning på miljøet**

For Mowi sin del er manglende rapportering om kobber knyttet til at kobber som impregneringsmiddel har blitt faset helt ut ved ASC-lokaliteter. Dette fordi ASC krever at spyling av

kobbernøter skal skje på under 100 bar, hvorpå Mowi har valgt å bruke 80 bar. Dette har resultert i at nøtene ikke blir tilstrekkelig reine. Derfor har andre impregneringskjemikalier/coatinger blitt tatt i bruk, og utslippene av kobber er derfor mindre enn tidligere. Strategien i informantens region er å ha 67% kobberfrie ASC-lokaliteter ved utgangen av 2024, men informanten forteller at dette tallet sannsynligvis vil være 97% ved utgangen av 2024.

11. Kan du avslutningsvis dele noen generelle tanker om hvordan dere ser for dere at rapporteringen vil forandre seg nå som ESRS er kommet? Det er fint, og av særlig interesse for oss, om du kan si noe om de temaspesifikke standardene som er kommet- og da kommentere spesifikt de som er mest aktuelle for sjømatnæringen.

Det er vanskelig å si noe konkret om hva konsekvensene av de nye rapporteringskravene vil være, men informanten tror at rapporteringen vil bli mer standardisert enn tidligere, ved at selskapet kan tydeliggjøre sine KPIer og sin interne rapporteringsstandard, på en måte som vil gi større grad av sammenlignbarhet imellom selskapene i næringen.

Ekstra spørsmål:

Tenker du at kobberutslipp gjennom fôr er noe dere kan måtte rapportere om senere, nå som kobberutslipp fra impregnering reduseres?

Informanten er usikker på om det er kobber i fôret Mowi bruker, da fôrproduksjonen er en del av selskapets verdikjede, men sier at rapportering om kobberutslipp fra fôr fort er noe som kan bli et tema.